

UNIVERSITÉ DE PARIS

FACULTÉ DE DROIT

**DU CONTROLE
DE L'ADMINISTRATION
DE L'ENREGISTREMENT
SUR LA QUALIFICATION DES ACTES
SOU MIS A LA FORMALITÉ**

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le 8 Décembre 1937

par

Léon MOREL-FRÉDEL

Receveur-Contrôleur de l'Enregistrement
à Yenne (Savoie)

JURY:

Président : M. HAMEL

Suffragants : MM. HUGUENEY
CASSIN

**DU CONTROLE DE L'ADMINISTRATION
DE L'ENREGISTREMENT
SUR LA QUALIFICATION
DES ACTES SOUMIS A LA FORMALITÉ**

UNIVERSITÉ DE PARIS

FACULTÉ DE DROIT

**DU CONTROLE
DE L'ADMINISTRATION
DE L'ENREGISTREMENT
SUR LA QUALIFICATION DES ACTES
SOU MIS A LA FORMALITÉ**

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le 8 Décembre 1937

par

Léon MOREL-FRÉDEL

Receveur-Contrôleur de l'Enregistrement
à Yenne (Savoie)

JURY:

Président : M. HAMEL
Suffragants : MM. HUGUENEY
CASSIN

UNIVERSITÉ DE PARIS

FAKULTÉ DE DROIT

DU CONTRÔLE

DE L'ADMINISTRATION

DE L'ÉCONOMIQUE

PAR LA COMMISSION DES SCIENCES

ET DES LETTRES



A MES CHERS PARENTS

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

INTRODUCTION

La charge fiscale est particulièrement lourde pour les contribuables ; les droits d'enregistrement ont été notamment l'objet de nombreuses aggravations de tarifs.

Les taux étant fonction de la nature juridique des actes, les redevables adoptent, de préférence, les formes contractuelles les moins taxées.

Mais il appartient à l'Administration de rechercher si le titre des actes est conforme à leur substance.

C'est pourquoi, il nous a semblé opportun de résumer, dans une modeste étude, les principes qui régissent la matière de la qualification des actes quant à l'application des droits d'enregistrement.

Après avoir recherché le fondement du droit de l'Administration dans ce domaine et en avoir fixé l'étendue et les limites, nous étudierons les moyens de preuves susceptibles d'être utilisés par la Régie, et la sanction applicable à la dissimulation du véritable caractère des contrats. Nous nous permettrons, enfin, de suggérer quelques réformes.



Digitized by the Internet Archive
in 2026

CHAPITRE I

Fondement du Droit de la Régie

SECTION I. — *Fondement historique.*

1. — A l'époque féodale, le seigneur avait le droit d'apprécier la qualification donnée par les parties à certains contrats, et en particulier, de faire apparaître comme une vente, l'acte présenté comme un échange, afin de bénéficier de droits moins élevés. (1)

Il avait d'autre part la faculté de contester la valeur des biens, pour toutes les transmissions sujettes au relief, et de provoquer une expertise pour déterminer l'assiette exacte de la taxe.

Sans doute, ne possédait-il pas le même droit, pour les transmissions entre vifs, soumises aux droits de quint ou de lods et ventes (2), mais il avait une arme redoutable contre les dissimulations frauduleuses, dans l'institution du retrait seigneurial, qui lui permettait de retenir l'immeuble, en payant à l'acquéreur le prix indiqué.

2. — Le contrôle des actes fut officiellement organisé par un édit d'Henri III, en juin 1581.

Le but n'en était pas à l'origine, purement fiscal, et

(1) Pilon N° 696.

(2) Dumoulin : Coutume de Paris, art. 76. — D'Argentré : Coutume de Bretagne, art. 59, note 2.

la formalité, qui avait surtout pour objet d'éviter les antedates, consistait en un enregistrement par extraits, des actes et contrats.

L'édit pose un principe fondamental, dont les extensions furent nombreuses par la suite : le droit d'intervention de la puissance publique dans les actes privés.

A la vérité, le contrôle institué en 1581, n'était pas aussi étendu qu'à l'heure actuelle, et encore, était-il coloré de motifs d'intérêt public ; il n'en reste pas moins le véritable embryon du droit aujourd'hui reconnu à l'Administration.

C'est en effet dans les impôts royaux, et non dans les profits casuels des seigneurs, qu'il faut rechercher l'origine des critères du droit fiscal moderne ; alors que les lods ne sont qu'une émanation du droit de propriété, les taxes régaliennes constituent au contraire un attribut du droit de souveraineté, et ne diffèrent pas en cela des impôts contemporains.

3. — La Révolution de 1789 abolit les retraits et taxes de l'ancien régime.

La générosité du législateur révolutionnaire s'affirma dans la loi des 5-19 décembre 1790.

Ce texte, qui avait le mérite d'unifier la législation, en matière d'enregistrement, comportait toutefois une grave lacune : il avait en effet le tort de ne pas atteindre la fraude, et « d'abandonner une partie de l'impôt, à la discrétion des redevables. » (1)

Les conséquences de cet état de choses furent tellement préjudiciables au Trésor, qu'une loi du 9 vendémiaire, au VI (30 novembre 1797) remit en vigueur les dispositions antérieures à 1790. Nous retiendrons cependant l'expérience révolutionnaire comme étant une justification incontes-

(1) T. A. Maguéro, V^o Enregistrement N^o 7.

table, du droit que doit avoir l'Etat, de contrôler la sincérité des citoyens dans les actes générateurs d'impôt.

Il est désormais acquis, à la suite de cette tentative, que le Trésor public ne saurait s'en rapporter intégralement aux affirmations et qualifications des contribuables. Nous nous permettons de le regretter, mais force nous est bien d'admettre la leçon de l'histoire.

SECTION II. — *Fondement juridique.*

4. — Droit civil. — Avant d'invoquer des textes spécifiquement fiscaux, nous étudierons d'abord certains articles du code civil.

A) L'article 1134, *in fine*, précise que les conventions légalement formées doivent être exécutées de bonne foi.

Or la sincérité de la qualification d'un acte n'est-elle pas déjà, un élément nécessaire de la bonne foi ?

On pourrait prétendre, il est vrai, que la bonne foi de l'article 1134, ne vise que les rapports entre les contractants ; mais cette interprétation ne nous paraîtrait pas conforme au texte de l'alinéa final de l'article, qui ne comporte aucune distinction.

D'ailleurs l'article 1135, qui n'est que le prolongement de cet alinéa, stipule « que les conventions obligent, non seulement à ce qui y est exprimé, mais encore à toutes les suites que l'équité, l'usage ou la loi donnent à l'obligation d'après sa nature ». Or, la formalité de l'enregistrement est, pour de nombreux actes (notamment pour la plupart des actes sous seings privés renfermant des conventions synallagmatiques et des actes authentiques) une suite nécessaire, prévue par la loi ; et d'autre part, l'obligation de faire enregistrer se trouvant acquise, l'équité exige que les droits

soient perçus, conformément aux intentions réelles des parties.

B) A un autre point de vue, on peut affirmer qu'en violant l'obligation générale de bonne foi, qui leur est imposée par le code, les contractants ont commis, à l'égard du Trésor, une faute délictuelle, emportant un préjudice dont ils doivent réparation, par application des articles 1382 et 1383 du Code civil.

En effet, la faute ne saurait avoir un caractère contractuel, relativement à la Régie, qui est restée étrangère à la rédaction de l'acte, et intervient, au surplus, pour obtenir l'application intégrale d'une loi d'impôt, dont le caractère d'ordre public n'est pas contestable. (1)

C'est pourquoi, d'ailleurs, l'Administration peut agir indifféremment contre l'un ou l'autre des contractants, en vertu d'une action *in solidum*, pour réclamer les suppléments de droits éventuellement exigibles. (2)

C) Nous ne pensons pas que le fondement juridique du droit de l'Administration doive être recherché dans l'article 1165 du code civil, aux termes duquel « les conventions n'ont d'effet qu'entre les parties contractantes ; elles ne nuisent point au tiers et ne lui profitent que dans le cas prévu à l'article 1121. »

Cette recherche suppose, en effet, la solution d'une question préjudiciable délicate : la Régie est-elle un tiers ou non ?

L'affirmative, qui a pour elle l'autorité de la Cour de

(1) Pilon N° 64.

(2) Cass. Civ. 21 décembre 1870 : I. G. 2421-2-J.E. 18971. — R.P. 3222. Seine : 22 février 1884 : J.E. 22432.

La Flèche : 4 avril 1922 : R.E. 7681-II.

Cassation (1) et de la Régie (2), est contestée par M. Pilon (3). A notre avis, la Régie possède en fait un droit beaucoup plus étendu que celui qui devrait résulter de l'interprétation littérale de l'article 1165 ; elle admet, non seulement que l'apparence de la *res inter alios acta* ne puisse lui nuire, mais elle n'hésite pas à invoquer cette apparence même, pour en tirer profit, dans des cas tout autres que celui prévu par l'article 1121 (4) ; les deux attitudes sont contradictoires et ne peuvent s'expliquer par l'article 1165.

5. — *Droit fiscal.* — L'article 2 du code de l'enregistrement (Loi du 22 frimaire, an VII, art. 2) (5), qui stipule que les droits d'enregistrement sont fixes, proportionnels ou progressifs, suivant la nature des actes et mutations qui y sont assujettis, ne pourrait recevoir aucune application si la Régie n'avait pas le pouvoir d'établir cette nature, conformément au droit commun civil.

Dès lors en effet que l'Administration a reçu de la loi, la charge de recouvrer l'impôt, elle doit, *ipso facto*, avoir les moyens de faire appliquer les textes qui régissent la matière.

Enfin l'article 188 C.E. (loi du 13 juillet 1925, art 44) suppose établi le droit de l'Administration, puisqu'il édicte une pénalité, lorsque le véritable caractère d'un contrat a été dissimulé sous l'apparence de stipulations donnant ouverture à des droits moins élevés.

(1) Cass. Req. 23 février 1875 — D.P. 1875-1-370 — S. 1876-1-473 — J.E. 19745 - R.P. 4066.

Cass. Civ. 27 juin 1883 : J. E. 22126 R. P. 6188.

(2) I. G. 2516-2. — I.G. 2637-2.

(3) Pilon : N° 89 et suivants.

(4) Cf. la théorie de la propriété apparente.

(5) Le code auquel nous nous référons est celui établi en exécution de la loi du 6 juillet 1934, art. 14. A la différence du code publié en 1926, qui n'avait d'autre valeur que celle d'un document administratif, le nouveau code possède force exécutoire (I.G. 4189).

6. — *Doctrine et jurisprudence.* — Le droit de l'Administration est d'ailleurs affirmé par la totalité de la doctrine (1) et par une jurisprudence constante.

Le Cour de Cassation a consacré ce principe fondamental dans de nombreux arrêts (2). « Attendu, porte notamment un arrêt du 6 mars 1855 (3), que le véritable « caractère des actes se détermine moins par la qualification qui leur est donnée, que par les stipulations des « contractants et par la nature des choses qui en sont « l'objet... »

Et un autre arrêt, du 6 juillet 1861 (4) : « Attendu « qu'il appartient à l'Administration de l'Enregistrement, « de vérifier la nature du contrat, pour asseoir d'une manière conforme à la loi les droits dûs par les parties, et « de prouver par toutes les voies autorisées par la loi la « simulation qui aurait été employée pour éviter le paiement d'une partie de ces droits... »

SECTION III. — *Fondement économique et social.*

7. — Le budget de l'Etat est une partie intégrante de l'économie nationale, et ne pas verser totalement sa quote part, c'est refuser de subvenir à des dépenses profitables à tous ; c'est en deuxième lieu faire retomber le poids de sa propre dette sur ses concitoyens.

(1) Championnière et Rigaud : 1-96.

Wahl t. I N° 163 et suivants. — Naquet t. I, page 235.

Dalloz : Rép. prat. V° Enregistrement N° 23 et suivants.

T. A. Maguéro : V° Acte N° 4.

Garnier : V° Contrat et Convention N° 3968.

Dublineau : N° 215.

(2) Cass. 20 mars 1839 - I.G. 1590-8. — J.E. 12283-S. 390-1-346.

Cass. Civ. 20 août 1867 : I.G. 2362-1, S. 67-1-407, D.P. 67-1-337, R.P. 2525.

Cass. Req. : 5 nov. 1878, D.P. 79-1-100.

Cass. Civ. : 16 déc. 1907 : I.G. 3255-12, S. 1909-1-465, D.P. 1908-1-297, R.P. 11586, J.E. 27387, R.E. 4530.

Cass. Req. : 13 déc. 1916 : I.G. 3494-1.

(3) S. 55-1-379, I.G. 2042-11, R.P. 376.

(4) S. 61-1-788, I.G. 2201-4, R.P. 1519, J.E. 17315.

Bien plus, lorsque la fraude fiscale émane d'un commerçant, nous n'hésitons pas à affirmer qu'elles constitue un acte de concurrence déloyale.

Ici, la Régie n'intervient plus seulement pour faire respecter son propre intérêt, mais encore pour défendre celui des contribuables honnêtes et consciencieux.

SECTION IV. — *Intérêt fiscal pour empêcher la fraude.*

8. — La raison fiscale n'est pas négligeable.

Il importe, en effet, que l'Etat présente un budget en équilibre, s'il veut éviter d'avoir recours à des expédients, dont l'incidence est toujours préjudiciable — dans un délai plus ou moins rapproché — à l'ensemble des citoyens.

Or il faut admettre que certaines dépenses, étant incompressibles, doivent nécessairement être couvertes par des recettes correspondantes, et que le contrôle de l'Administration, qui agit dans un sens favorable aux recettes, se trouve par cela même justifié.

Nous pensons d'ailleurs que de nouveaux impôts ne peuvent être créés, que lorsque les anciens ont donné leur produit maximum.

C'est sans doute une mesure facile que d'instituer d'autres contributions pour combler les déficits budgétaires; mais il est préférable, à notre avis, de chercher tout d'abord à récupérer, par un contrôle adéquat, les sommes dont la fraude prive l'Etat. Nous posons, en effet, comme principe, que toute loi créatrice d'impôt engendre une inégalité supplémentaire entre les citoyens de bonne foi et les dissimulateurs, au seul préjudice des premiers qui voient leurs charges aggravées, et à l'avantage des seconds, dont l'activité néfaste se trouve accrue.

Le droit de l'Administration étant assis sur des bases solides, il convient dès lors d'en fixer l'étendue : cette étendue fera l'objet du chapitre suivant.

CHAPITRE II

Etendue du Droit de l'Administration

SECTION I. — *Irrévocabilité pour les parties de leur propre qualification.*

9. — Il n'est pas douteux que la qualification donnée par les parties, a une grande importance pour déterminer la nature du droit exigible.

L'Administration est donc fondée à percevoir selon cette qualification, telle qu'elle ressort des stipulations des actes. Les redevables ne sauraient se plaindre d'une telle perception, conforme à l'expression de leur volonté ; la Régie n'a pas à rechercher s'il eût été possible, au moyen de combinaisons différentes, de donner lieu à des droits moins élevés (1) et le receveur ne doit pas intervenir pour opérer dans les actes des additions ou des changements.

10. — D'autre part, l'impôt se trouve acquis au Trésor par la présentation de l'acte à la formalité ; son assiette et sa quotité ne pourraient pas être modifiées, en principe, par une déclaration ultérieure (2).

Toutefois, depuis la loi du 18 janvier 1912 (C.E. art.

(1) Cass. Civ. 1er juin 1853 : I.G. 1982-6, D.P. 1853-1-182, S. 1853-1-503, J.E. 15653.

Cas. Civ. 11 déc. 1855 : D.P. 1856-1-24, R.P. 745.

(2) Cass. Civ. 19 février 1873 : I.G. 2468-4, R.P. 3575, J.E. 19219.

282), une perception régulière n'est pas nécessairement définitive et les parties seraient, à notre avis, autorisées à se pourvoir en restitution, si la qualification donnée par elles, était le résultat d'une erreur prouvée.

Si, par exemple, un acte portant permission de puiser de l'eau courante avait été intitulé vente (droit de 7 %), le remboursement partiel des droits pourrait être réclamé, en invoquant l'erreur sur la qualification ; il peut s'agir, en effet, d'un bail (droit de 1 %) et non d'une vente (1).

Mais il n'en reste pas moins que la qualification émanant des rédacteurs d'un acte, constitue une base de perception non sujette à révision, lorsqu'elle est conforme au sens général des termes.

Une intention non équivoque ne saurait être détruite par une protestation des redevables : *contra non factum valet protestatio*.

Aussi bien, en choisissant telle forme contractuelle de préférence à telle autre, les parties ont créé un véritable risque, inhérent à leurs propres stipulations ; il est équitable que, profitant des avantages de ce choix, elles en subissent aussi les responsabilités.

SECTION II. — *Droit de la Régie relativement à une qualification émanant des parties.*

II. — Lorsque les parties déclarent faire une vente, une donation, un bail, il y a lieu de penser qu'elles ont en effet vendu, donné ou loué.

Mais la fraude peut chercher à dénaturer les dispositions d'un acte, et c'est alors qu'il importe de se rendre compte si le *scriptum*, c'est-à-dire la qualification ostensible, s'accorde avec le *gestum*, c'est-à-dire avec l'intention réelle des contractants.

(1) Montélimar, 26 juin 1884 : R.P. 6376, J.E. 22357.

Il appartient à l'Administration de déterminer, à l'aide des moyens en son pouvoir, si la substance de l'acte ne résiste pas à sa qualification ; la nature des contrats dépend en effet essentiellement de leur objet, et non des titres dont ils ont pu être parés.

SOUS-SECTION A. — *Fausse qualification portant sur l'objet. — Meubles et immeubles.*

En raison de la différence de tarif sensible (1) existant entre les ventes d'immeubles et celles d'objets mobiliers, il peut être particulièrement rémunérateur d'opérer une mobilisation fictive ou de présenter comme meubles des biens qui sont en réalité des immeubles.

12. — *Immeubles par nature.*

Cette mobilisation peut d'abord porter sur des immeubles par nature.

A priori, le fait paraît surprenant, car il ne doit pas dépendre de la volonté humaine de modifier la nature des choses ; mais Demolombe (2) le justifie par une anticipation, en considérant l'immeuble non pas dans son état présent, mais dans son état futur.

C'est ainsi que la vente d'une récolte de fruits pendants par branches ou par racines est mobilière, l'acquéreur étant obligé de les détacher du sol pour en prendre possession.

La mobilisation peut d'ailleurs résulter, non seule-

(1) Pour les immeubles : 12 % et éventuellement la taxe sur la première mutation à 3 %, la surtaxe et les frais de transcription ; pour les meubles : 7 % (réduit à 3,50 % pour les objets dépendant d'une exploitation agricole et 2 % pour les marchandises neuves cédées avec un fonds de commerce.

(2) De la distinction des biens, 151 et suivants.

ment de la séparation effective des objets du sol, mais encore de la simple convention.

Dans l'un et l'autre cas, le contrat peut révéler une fraude, destinée à éluder la perception des droits d'enregistrement au tarif immobilier ; l'Administration est alors fondée à rétablir la réalité et à réclamer l'impôt en conséquence.

13. — *Constructions.*

C'est ainsi que, lorsque par deux actes séparés du même jour, intervenus entre les mêmes personnes, on acquiert d'abord la propriété d'un terrain et ensuite les matériaux à provenir de la démolition des différents bâtiments existant sur ce terrain, la seconde acquisition est sujette, comme la première, au tarif immobilier (1), les deux actes devant être considérés comme correspectifs à l'égard de l'acquéreur.

L'acquisition, faite par le même contrat, d'un terrain et d'une maison en construction sur ce terrain, moyennant deux prix distincts, dont l'un pour le propriétaire du sol et l'autre pour le constructeur de la maison, est soumise au droit de 12 % sur les deux prix réunis, parce qu'une maison construite, ou même en construction, ne peut être assimilée aux matériaux assemblés pour l'édifier (2).

La vente d'une maison à bâtir est souvent dissimulée sous la forme d'une vente de terrain, accompagnée d'un marché passé entre le vendeur et l'acquéreur, pour la construction.

L'Administration est alors en droit de réclamer l'application du tarif immobilier au prix cumulé de la vente et du marché, lorsqu'il résulte des stipulations des deux actes qu'il s'agit de la transmission d'un bien immobilier,

(1) Seine 2 août 1838 : J.I. 12131, Cf. T.A. V^e vente d'immeuble N^o 140.

(2) Seine, 25 mars 1835 : J.E. 11330.

dans son état futur, c'est-à-dire après son achèvement (1).

Le criterium est inverse de celui invoqué par Demolombe en matière de mobilisation ; on invoque ici une immobilisation par anticipation.

Mais lorsque la mobilisation des objets est sincère, leur cession faite simultanément avec celle du fonds dont ils dépendent, ne donne ouverture qu'au tarif mobilier, si les conditions prévues par l'article 18 C.E. sont réalisées par ailleurs (2).

La preuve de la fraude est une question de fait, qu'il appartient aux tribunaux d'apprécier.

14. — *Récoltes, coupes de bois.*

Ainsi que nous l'avons vu ci-dessus, les récoltes pendantes par branches et par racines sont, en principe, immeubles tant que dure leur incorporation au sol.

Mais leur mobilisation peut être anticipée, lorsqu'elles ont fait l'objet d'une convention, dans laquelle on les considère comme devant être séparées.

Les mêmes principes sont applicables, en matière de coupes de bois taillis ou de hautes futaies.

C'est surtout dans cette dernière hypothèse que les parties s'efforcent d'éviter la perception des droits au tarif immobilier.

La fraude se produit lorsque la même personne achète par deux actes, d'une part la forêt et de l'autre le sol.

Cette circonstance n'est pas à elle seule suffisante pour donner lieu à la perception du droit de 12 % et per-

(1) Alpes-Maritimes, 17 avril 1929 : R.P. 16562 et les références.

Nice, 8 juillet 1931, R.E. 9654, R.P. 17805.

Seine, 4 Mars 1932 : R.E. 9871.

Marseille, 29 juin 1935 : Ind. 3482.

Seine, 31 octobre 1935, Ind. 3481.

(2) C'est-à-dire qu'un prix particulier soit stipulé pour les objets mobiliers et qu'ils soient en outre désignés et estimés, article par article, dans le contrat.

mettre de déroger aux règles du droit civil ; mais elle n'en constitue pas moins un des éléments susceptibles d'être invoqués pour établir la simulation (1).

Ainsi que l'exprime M. Demante « sauf le discernement de circonstances particulières, on doit tenir en règle que la vente simultanée, moyennant un prix distinct, du sol et de la superficie d'un fonds, constitue une simulation frauduleuse » (2).

En particulier, lorsque la superficie d'un bois est vendue, moyennant un prix distinct, à l'acquéreur du sol, sans charge d'abattre (3) ou même lorsque le délai fixé pour l'abatage est hors de proportion avec le temps nécessaire pour cette opération (4), le droit est dû au tarif immobilier.

Dans le cas où un délai aurait été imparti pour l'abatage, mais qu'en fait les arbres seraient restés sur pied, l'Administration serait fondée à réclamer un complément de droit (5).

Il n'est même pas toujours nécessaire de scruter les intentions des parties pour justifier la perception du droit de 12 %. En effet, d'après l'article 521 du code civil, les coupes ne deviennent meubles qu'au fur et à mesure de leur abatage, et s'il est admis que les fruits peuvent être mobilisés, indépendamment de leur séparation du sol, au moins faut-il que cette séparation soit imminente.

C'est ce qu'a décidé le tribunal d'Auxerre, dans une espèce où la superficie acquise devait être exploitée en vingt ans (6).

(1) Chaumont, 1er août 1905 : R.E. 3949.

(2) Demante, 1-276.

(3) Beauvais, 12 mai 1834 : J.E. 10957.

Pontarlier, 19 mai 1841 : J.E. 12755.

Villefranche, 13 mai 1842 : J.E. 13007.

Bourges, 30 mai 1844 : J.E. 13519-3.

(4) Saint-Dié, 18 juin 1853 : J.E. 15715 et sur pourvoi Cass. Civ. 12 nov. 1855 : I. G. 2060-7, J.E. 16193.

(5) Seine, 6 août 1847 : J.E. 14309.

(6) Auxerre, 18 mai 1850 : J.E. 14964-8.

Bien plus, lorsque l'acquéreur du sol n'est pas le même que l'acheteur de la superficie, mais qu'il existe entre eux des liens de parenté, permettant d'admettre une interposition de personne, la transmission entière doit acquiescer l'impôt au tarif immobilier (1).

Il en serait de même, si les parties avaient cherché à tromper l'Administration sur l'objet de leurs conventions en présentant à l'enregistrement les deux actes distincts dans deux bureaux différents (2) ou en tenant secrète la vente relative à la superficie (3).

Mais il appartient, en toute hypothèse, à l'Administration de démontrer la fraude et à défaut par elle de ce faire, seul le tarif mobilier serait exigible.

15. — *Immeubles par destination.*

Par application de la maxime *cessante causa, cessat effectus*, les immeubles par destination redeviennent meubles lorsqu'ils sont détachés de l'immeuble au service duquel ils étaient affectés.

Leur mobilisation peut résulter de la simple volonté du propriétaire et l'on conçoit que la fraude soit alors des plus faciles.

C'est pourquoi l'Administration exige que la volonté du propriétaire soit sincère et suivie d'exécution.

La rédaction de deux actes séparés n'est pas suffisante pour prouver la remobilisation, si les deux ventes sont consenties au même acquéreur et sont intervenues à des dates rapprochées (4).

(1) Vesoul, 11 mai 1864 : J.E. 17884, R.P. 1979-7.

(2) Limoges, 18 mars 1874 : J.E. 19459, R.P. 4143.

(3) Compiègne, 18 janvier 1838 : J.E. 11968.

Cass. Civ. 18 août 1845 : J.E. 13842.

(4) Cass. Req. 18 nov. 1846 : I.G. 1786-11, S. 47-1-32, J.E. 14134.

Cass. Req. 23 février 1926 : I.G. 3927-19.

Cass. Civ. 28 avril 1926 : I.G. 3927-22 et le mémoire de l'Administration D.H. 1926, page 179.

La mobilisation n'est pas utilement prouvée par la cessation du commerce du propriétaire, si, par exemple, en cas de faillite, les objets immobilisés n'ont pas été séparés des bâtiments (1) ou par la circonstance que le matériel a été donné en nantissement par l'acquéreur, lorsque la séparation du matériel n'est pas effective (2).

Toutes les questions semblables reviennent, en définitive, à des appréciations de fait ; sans doute, l'Administration admet-elle, que la seule volonté du vendeur soit susceptible de conférer le caractère mobilier à des biens précédemment immeubles, mais seulement dans le cas où cette volonté est exempte de fraude.

Cession de marchandises neuves, dépendant d'un fonds de commerce.

16. — Alors que la solution des questions étudiées jusqu'ici découlait des principes généraux du droit civil, l'étude relative aux marchandises neuves, dont la cession est concomitante à celle d'un fonds de commerce est purement fiscale.

L'article 374 C.E., stipule, en effet que ces marchandises ne sont assujetties qu'à un droit de 2%, à condition qu'il sera stipulé pour elles, un prix particulier et qu'elles seront désignées et estimées article par article, dans le contrat.

La fraude peut alors consister, à déclarer comme marchandises neuves, des objets mobiliers qui n'ont pas cette qualité.

Remarquons d'ailleurs, que la qualification « neuves » employée par la loi peut paraître impropre, car il est recon-

(1) Seine, 18 février 1922 : R.E. 7650.

(2) Rethel, 1er août 1856 : J.E. 16337.
Boulogne, 22 juillet 1870 : R.P. 3393.

nu par l'Administration elle même, que ces marchandises ne doivent pas nécessairement être à l'état de neuf (1).

Le critérium adopté par la Régie, est la destination de revente des marchandises, soit dans leur état actuel, soit après transformation.

Par suite ne pourront être considérées comme marchandises neuves les objets achetés par un commerçant ou industriel, non pour être revendus mais pour les besoins de son commerce (2).

Le contrôle de l'Administration est très facile, en la matière puisque les parties sont tenues de détailler les marchandises, dans le contrat ; aussi les fraudes sont elles rares, et la jurisprudence restreinte.

La Cour de Cassation n'a pas été appelée, à notre connaissance, à statuer sur la légitimité de la doctrine administrative.

Au surplus, cette doctrine est favorable aux parties, et nul ne saurait s'en plaindre.

Echanges d'immeubles ruraux.

17. — L'article 657 C.E. (Loi du 27-II-1918-article 8-décret du 30 octobre 1935) institue un régime de faveur, pour les échanges individuels d'immeubles ruraux, qui sont exemptés du droit d'échange. Outre certaines conditions exigées par la loi, l'exonération dépend de la qualité des immeubles échangés.

Mais le texte n'ayant pas défini ce qu'il faut entendre par « immeuble rural », les redevables se sont efforcés de

(1) Solution de l'Administration du 25 septembre 1933, admettant que les voitures d'occasion dépendant d'un fonds de garage et de vente d'automobiles sont des marchandises neuves au sens de la loi fiscale.

(2) Chalons-sur-Saône, 7 déc. 1921 : R.E. 7592.

T. A. V^o Fonds de Commerce N^o 45.

Garnier : V^o Cession de fonds de commerce, N^{os} 2793, 2794, 2795.

donner à cette expression un sens large, afin d'étendre le champ de l'exemption.

C'est la nature, et non la situation du fonds que la Régie prend en considération, à cet égard.

D'après les travaux préparatoires de la loi du 21 juin 1875 qui avait porté de 20 à 25 les taux de capitalisation du revenu des immeubles ruraux, « le caractère de l'immeuble se détermine par sa principale destination ; est urbain l'immeuble principalement affecté à l'habitation, ou à un usage, soit industriel, soit commercial ; est rural l'immeuble principalement affecté à la production des récoltes agricoles, à la production des fruits naturels ou artificiels, prairie, terre labourable ou vignoble ». (1)

Ce criterium a permis à l'Administration de limiter la fraude qui consiste à qualifier de ruraux, tous les biens se trouvant en dehors du périmètre d'une ville, afin de bénéficier des dispositions exceptionnelles de la loi.

C'est ainsi que le caractère urbain a été reconnu à une maison d'habitation avec grange, au jardin potager et au terrain vague y attenant ; (2) à un moulin à eau, ainsi qu'aux terres en formant l'accessoire ; (3) aux fours à chaux ; (4) à une mine ; (5) à un terrain dépendant autrefois d'une exploitation agricole et actuellement affecté à un champ de manœuvres, alors même que le propriétaire aurait réservé le droit de pâturage (6) ; aux marais salants (7).

En cette matière, le contrôle de l'Administration est

(1) Ass. Nat., séance du 14 mai 1875 : J. O. 24 mai 1875, J.E. 19766, p. 382, R.P. 4111.

(2) Sol. 6 avril 1878 : J.E. 20966, R.P. 5022.

(3) Bourg, 4 déc. 1879 : J.E. 21305, R.P. 5449.

(4) Laval, 28. nov. 1907 : R.E. 4620.

(5) Sol.. 21 février 1882 : R. P. 5893.

(6) Sol. 1er oct. 1878 : J.E. 20947, R.P. 5099.

(7) Sol. 19 février 1900 : J.E. 25939, R.P. 9754.

d'ailleurs beaucoup plus subtil que pour les cessions de marchandises neuves, étudiées au paragraphe précédent; il nécessite très souvent une visite sur les lieux, et la destination principale de l'immeuble est quelquefois délicate à préciser.

Nous estimons cependant que, pour répondre au vœu du législateur, l'Administration doit se montrer libérale, dans son interprétation, lorsque les coéchangistes sont tous cultivateurs ; la qualité du propriétaire doit créer une présomption favorable à l'immeuble.

Nous pensons, au contraire, que si tous les copermutants ne sont pas eux-mêmes agriculteurs, la présomption est inverse ; la Régie doit alors se montrer vigilante et stricte.

Il est toutefois certain que la profession du propriétaire ne saurait, à elle seule, motiver un refus d'appliquer l'exemption de droit ; elle n'en constitue pas moins, à notre avis, une indication non négligeable de l'éventualité d'une simulation.

Sous-SECTION B. — *Qualification portant sur les modalités d'un acte.*

18. — La condition suspensive, qui rend incertaine l'existence de l'obligation, s'oppose à l'exigibilité immédiate des droits d'enregistrement (1), sauf toutefois de celle du droit fixe applicable aux actes innommés, perçu à titre de salaire de la formalité et du droit fixe prévu dans certains cas spéciaux (2). Il en résulte que *pendante conditione*, l'Administration ne possède aucune action en recouvrement de l'impôt.

Les parties n'hésitent pas alors à dissimuler des con-

(1) Pilon N° 551. — Dublineau, N° 242.

(2) Par exemple les donations éventuelles.

ventions dont l'effet est actuel, sous des stipulations auxquelles elles attribuent un caractère suspensif.

La fraude est alors parfois très difficile à déjouer, en raison de la confusion qui peut se produire entre une condition suspensive et d'autres modalités qui sont sans influence sur l'exigibilité des droits.

19. — *Condition suspensive et mode.*

La mauvaise rédaction des actes fait souvent qu'il est presque impossible de distinguer une clause conditionnelle suspensive, d'une clause simplement modale.

Or, le mode n'est pas un obstacle à la perception immédiate des droits ; il en est même quelquefois une clause aggravante ; c'est ainsi qu'en matière de donation, si les charges imposées au donataire sont d'une valeur égale à celles des biens donnés, la convention à titre gratuit présente le caractère d'un contrat *do ut des*, *do ut facias* et se trouve transformée en un acte onéreux (1).

La particule « si » est caractéristique de la condition ; les mots *afin que*, *à la charge de*, n'expriment, en général, qu'un mode, à moins qu'il ne résulte des termes du contrat que les parties ont entendu subordonner l'exécution de la convention à l'accomplissement de la charge.

Lorsque la Régie sera en mesure de prouver que la clause employée ne suspend pas la naissance de l'obligation, elle sera fondée à réclamer le paiement immédiat des droits.

20. — *Condition suspensive et terme.*

L'essence de la condition suspensive est l'incertitude de l'évènement qui la constitue.

Le terme, même incertain, qui suspend seulement

(1) Poitiers, 14 août 1850 : J.E. 15211.

Cass. 21 déc. 1887 : J.E. 23285, S. 88-1-412.

l'exécution de l'obligation, et non sa naissance, ne fait pas obstacle à la perception immédiate (1).

En matière de vente, la distinction ci-dessus a donné lieu à une jurisprudence abondante.

L'Administration est en particulier fondée d'assimiler à un terme la stipulation relative à la rédaction ultérieure d'un contrat notarié, à moins que la volonté des parties, de subordonner la mutation de propriété à la rédaction d'un acte authentique, ne soit exprimée sans équivoque (2).

De même, la vente consentie moyennant un crédit à réaliser par la suite est parfaite à compter du contrat et non pas seulement de la réalisation du crédit (3).

La clause d'un traité de concession d'éclairage intervenu entre un ville et un entrepreneur, autorisant la ville à rentrer en possession, en fin de concession, de l'usine à gaz et de ses dépendances, est une vente à terme immédiatement passible du droit (4).

Une vente peut être parfaite, bien que le prix, sans être incertain, soit ignoré des deux parties au moment du contrat.

Il a été jugé, dans ce cas, que le droit de mutation doit être acquitté immédiatement, d'après une déclaration estimative, la fixation ultérieure du prix ne pouvant être équipollente à une condition suspensive, faisant obstacle

(1) Pilon, N° 556 bis.

(2) Cass. Req., 10 mars 1868 : I.G. 2367 p. 23, J.E. : 18521, R.P. : 2623. — Seine, 14 oct. 1913 : R.P. 13160. — Compiègne, 4 avril 1883 : R.P. 6215.

Cass. Civ., 5 juillet 1933 : I.G. 4161-24, R.P. 18292.

Cass. Req., 4 mai 1936 : R.E. 10771, R.P. 19277.

(3) Cass. 22 août 1849 : D.P. 49-1-273.

(4) Beaune, 19 janvier 1900 : R.E. 2331.

Draguignan, 13 déc. 1905 : R.E. 4163.

Nérac, 17 juin 1911 : R.E. 5491.

à la perception (1). Lorsque la faculté de fixer le prix est laissée à l'arbitrage d'un tiers, il faut distinguer :

1) Si l'expert a été nommé par les parties, au moment du contrat, la vente est soumise à la condition que celui-ci remplira sa mission.

La vente n'est donc pas parfaite ; l'article 1582 du code civil le déclare formellement, en stipulant que si le tiers désigné ne veut pas remplir sa mission, il n'y a pas vente actuelle.

Le droit proportionnel ne saurait donc être réclamé avant la réalisation de la condition (2).

2) Si l'expert doit être nommé ultérieurement, il faut rechercher si cette nomination doit être faite d'un commun accord ou par le tribunal ; dans la première hypothèse, il s'agit d'une condition suspensive, car il dépend des parties d'empêcher le contrat de se former ; dans la seconde, au contraire, il s'agit d'un terme pour la fixation du prix et le droit proportionnel est immédiatement exigible, sur une évaluation provisoire (3).

La vente faite au poids, au compte, à la mesure, est en principe conditionnelle, car elle est soumise au résultat du pesage, du comptage ou du mesurage (art. 1585 du code civil).

Mais ces opérations doivent, pour produire l'effet d'une condition suspensive, être nécessaires pour individualiser les objets vendus (4).

Lors donc qu'elles ne constituent qu'un simple mode de calcul, pour la détermination du prix dans un délai plus

(1) Verviers, 7 mars 1873 : J.E. Belge N° 12294.

(2) Cass. Civ. 19 mars 1850 : I.G. 1857-18, J.E. 14920.
Demante : 1.-135. — Champ. t. 3-1893.

(3) Naquet : 1-250.

(4) Dublneau : N° 798.

ou moins rapproché, elles ne sont à notre avis qu'un terme pour la fixation de ce prix, et ne sauraient s'opposer au paiement immédiat de l'impôt (1).

De même, la perfection d'une vente en bloc de marchandises n'est pas subordonnée au comptage ou au mesurage ; l'article 1586 du code civil le prévoit expressément et la jurisprudence est en ce sens (2).

Quant à l'obligation de payer le prix à terme, elle ne constitue une condition suspensive que dans des cas exceptionnels.

La Cour de Cassation a notamment reconnu le caractère suspensif à une promesse de vente portant que l'acquéreur ne sera propriétaire qu'après le paiement d'un acompte, alors même que l'entrée en possession serait immédiate (3).

Mais il faut que l'intention des parties soit nettement exprimée, et dans le doute nous pensons que l'impôt est exigible ; la condition suspensive ne se présume pas.

21. — La matière des sociétés permet d'illustrer de façon saisissante l'intérêt que présente la distinction entre la condition suspensive et le terme.

Les actes de société renferment fréquemment une disposition selon laquelle, en cas de décès ou de retraite d'un associé, les associés restant auront la faculté de conserver toutes les valeurs sociales, à charge de restituer à l'associé sortant ou à ses représentants, le montant de ses droits.

Une telle stipulation constitue, en principe, une con-

(1) Lombez, 2 décembre 1887 : R.P. 7066.
Grasse, 8 janvier 1934 : R.P. 18626, R.E. 10170.

(2) Dijon, 12 décembre 1867 : S. 68-2-211.
Cass. Req. 18 mars 1902 : R.E. 3553.

(3) Cass. Civ. 6 mai 1863 : S. 63-1-396, J. E. 17660, R.P. 1783.

dition suspensive, s'opposant à l'exigibilité immédiate des droits de mutation sur l'acte constitutif (1).

Mais il n'en est plus ainsi, si l'époque et les conditions du paiement sont déterminées, *ab initio*, dans le contrat social. C'est ainsi que la clause par laquelle il est convenu que, lors de la dissolution, tout l'actif appartiendra à l'un des associés, moyennant une somme d'argent à remettre aux autres, constitue un partage avec soulte, payable à terme, rendant le droit proportionnel immédiatement exigible (2).

Cette jurisprudence peut paraître critiquable, car elle conduit à effectuer une double perception, dans le même acte, du droit de constitution de société et du droit de vente, l'un semblant exclure l'autre.

On lui objecte ensuite qu'il n'est pas possible de déterminer, au moment de la naissance de la société, la nature des biens qui en dépendront, lors du partage, ces biens seuls étant susceptibles de faire l'objet de la mutation.

Mais il y a, en réalité, deux dispositions indépendantes l'une de l'autre, qui doivent chacune donner lieu à un droit différent ; et d'autre part l'indétermination de l'objet de la cession n'est pas suffisante pour éviter le paiement du droit de mutation, dès lors que les parties sont d'accord sur la chose et sur le prix (3).

Il semble d'ailleurs que cet objet soit parfaitement identifié, en ce qu'il porte sur une quote part de l'actif social. Le fait que l'importance de cette quote part soit

(1) Cass. req. 18 avril 1859 : I.G. 2160-6, J.E. 16927, R.P. 1169.
Cass. Req. 22 juin 1885 : I.G. 2718-6.
Cass. Req. 6 avril 1925 : I.G. 3896-9.

(2) Cass. Req., 3 mars 1868 : I.G. 2367-2, J.E. 18525, R.P. 2624, D.P. 68-1-231.

Seine, 12 février 1892 : R.P. 7790.

Annecy, 2 août 1892 : R.P. 8117.

Rhône, 17 mars 1894 : J.E. 24407-26, R.P. 8308.

(3) T.A.V.° Société N° 402.

aléatoire, ne saurait donner à lui seul un caractère suspensif à l'acte.

La solution de la question présente d'autant plus d'intérêt qu'elle influe sur le point de départ de la prescription.

Si l'on admet, en effet, que les droits sont immédiatement exigibles, la prescription triennale commence à courir pour l'impôt de mutation, dès l'enregistrement de la convention. Dans le cas contraire, le délai de prescription ne prend cours qu'à compter de l'enregistrement d'un acte révélant la réalisation de la condition (1).

Les principes ci-dessus ne s'appliquent d'ailleurs pleinement qu'aux contrats entre vifs ; en matière de dispositions *mortis causa*, le terme incertain est traité comme une condition : « *Dies incertus, conditionem in testamento facit* » (2).

22. — Condition suspensive et condition résolutoire.

La condition résolutoire ne forme pas obstacle à la naissance de l'obligation.

Le droit d'enregistrement est donc exigible, sans délai, au tarif correspondant à la nature du fait juridique envisagé (3).

Le contrat est pur et simple ; sa résolution seule est conditionnelle (4).

L'application de cette règle de perception semble très facile, en théorie ; il n'en est pas de même, en pratique, en raison de la confusion possible entre la condition suspensive et la condition résolutoire.

La distinction est pourtant d'une importance capitale, puisque la condition suspensive correspond à une exemp-

(1) Vendôme, 8 nov. 1845 : J.E. 13963.

(2) Papinien : L. 75 ; Digeste : de condit. XXXV-1.

(3) Pilon : N° 549 ; Dublineau : N° 250.

(4) Demante : N° 31.

tion, quelquefois définitive, de l'impôt; là, plus qu'ailleurs, il importe de ne pas s'arrêter aux termes employés, mais de rechercher la commune intention des parties.

23. — C'est ainsi que le Tribunal de Lille a considéré comme translatrice de propriété l'adjudication d'un immeuble, prononcée au profit d'un colicitant, sous la condition, qualifiée de suspensive, qu'elle n'aurait effet que du jour, soit du paiement, soit du partage dans lequel l'attribution du prix serait acceptée de part et d'autre, l'immeuble étant au risque de l'enchérisseur, dès le jour de l'adjudication (1).

Il est en effet certain que s'il s'était agi d'une véritable condition suspensive, les risques auraient dû rester à la charge du débiteur de la chose vendue, c'est-à-dire du précédent propriétaire. (Art. 1182 du code civil).

De même, une cession de créance éventuelle ne saurait être considérée comme faite sous condition suspensive, si elle est consentie, moyennant un prix ferme (2) ; il n'y a pas, en réalité, acquisition incertaine d'une créance, mais cession actuelle, du droit d'agir en recouvrement de cette créance.

Mais il a été reconnu que le droit fixe était seul exigible, sur une cession de droits successifs litigieux, consentie moyennant un prix payable seulement en cas de gain du procès engagé par les cédants pour revendiquer l'hérité (3).

24. — En matière de donation, la clause de retour est résolutoire (2), ainsi que la réserve par le donateur du droit

(1) Lille, 25 juillet 1912 : R.E. 5839, J.E. 29076.

(2) Caen, 2 juin 1913 : R.E. 6002, J.E. 29531.

(3) Sol. 1er déc. 1843 : J.E. 13246-3.

(4) Cass. 12 niv. An XIII : J.E. 1919.

de vendre l'immeuble donné (1), ou de le reprendre en payant sa valeur (2).

Il a même été décidé qu'une donation, où se trouvait énoncée la réserve « si le donateur n'en dispose autrement » était actuelle (3).

25. — La condition de l'approbation ultérieure d'un acte, par l'une des parties, peut être considérée comme une condition suspensive, si l'intention des contractants ressort clairement des expressions employées (4) ; dans le cas contraire, il n'y aurait pas lieu de retarder la perception.

26. — Enfin, la jurisprudence estime que la charge imposée à l'acquéreur d'un immeuble de payer les créances hypothécaires inscrites sur cet immeuble, est une condition résolutoire (5), alors même que le vendeur aurait stipulé que la vente ne serait définitive qu'autant qu'il ne payerait pas personnellement, dans un certain délai, les créanciers inscrits (6).

27. — La matière des testaments a donné lieu à un problème délicat : celui du double legs conditionnel alternatif.

L'intérêt de la Régie, à déterminer la nature suspensive ou résolutoire des dispositions renfermant un legs n'est pas immédiat.

L'enregistrement du testament lui-même n'est, en effet, soumis qu'au droit fixe (sous réserve, toutefois, des droits dûs à raison de dispositions indépendantes, et du

(1) Cass. Civ. 17 août 1831 : I.G. 1388-2 ; J.E. 10141.

(2) Lyon : 13 août 1845 ; J.E. 13807.

(3) Sainte-Affrique : 8 juin 1848 : J.E. 14507.

(4) Cass. Civ., 4 janvier 1858 : S. 58-1-222. J.E. 16675, R.P. 968.

(5) Cass. 28 août 1815 : S. 1815-1-421, J.E. 5295.

(6) Blois, 22 janvier 1851 : J.E. 15135.

droit de transcription en cas de legs immobilier, grevé de substitution).

Mais cette détermination présente un intérêt qui, pour être plus lointain, n'en est pas moins important, puisqu'elle commande la perception du droit de mutation par décès.

La pratique du double legs alternatif est destinée à tourner la prohibition des substitutions (art. 896 du code civil). Il se présente généralement sous la forme suivante : « Je lègue mes biens à Primus ; s'il meurt sans enfants, mes biens reviendront à Secundus » ; ou encore : « J'ins-titue Primus légataire universel ; s'il meurt sans en-fants, il ne sera réputé avoir recueilli qu'en usufruit, et, dans ce cas, la toute propriété de ma succession revien-dra à Secundus après le décès de Primus. »

La Régie a soutenu que les droits de mutation devaient être réclamés dès le décès du testateur, soit à Primus, soit à l'héritier naturel, la disposition ayant à leur égard le caractère d'un legs, sous condition résolutoire du décès de Secundus, ne s'opposant pas à la perception immédiate de l'impôt.

Seul, d'après l'Administration, Secundus serait propriétaire, sous condition suspensive du décès de Primus.

La Cour de Cassation n'a pas approuvé entièrement cette opinion ; elle déclare que les deux legs sont affectés d'une condition suspensive et que dès lors aucun droit de mutation ne peut être réclamé à l'héritier naturel ou au légataire, au moment du décès du testateur. (1).

Nous remarquons d'ailleurs que, dans son arrêt du 12 mai 1919, la Cour prend soin de constater que l'héritière n'avait, ès-qualité, recueilli aucun droit actuel ou éventuel, à la propriété des biens légués à de tierces personnes.

Il était par suite évident qu'aucun droit de mutation

(1) Cass. civ. 26 mai 1909 : S. 1911-1-409, R.P. 11945.
Cass. req. 12 mai 1919 : S. 1922-1-38, R.P. 13882, R.E. 7017.

ne pouvait être exigé de l'héritière, qui avait seule été mise en cause par la Régie.

Les conditions imposées par le testament ne visaient au surplus que les rapports entre les légataires, qui n'avaient pas été appelés à l'instance et ne pouvaient, par conséquent, être l'objet d'aucune condamnation.

Nous ne pensons donc pas que cet arrêt soit en contradiction avec la thèse de l'Administration, puisqu'il ne statue pas sur le caractère, suspensif ou résolutoire, de la disposition testamentaire à l'égard des légataires, qui en étaient les seuls bénéficiaires possibles.

Il n'en reste pas moins que l'arrêt du 26 mai 1909 semble condamner la théorie de l'Administration, en décidant que le double legs alternatif est soumis à une double condition suspensive.

Il ne nous semble pas que l'opinion de la Cour de Cassation soit fondée (1).

En effet, pour qu'un droit de mutation soit exigible, au décès du testateur, il faut, et il suffit, qu'un mouvement de valeur se soit produit à l'occasion de sa mort.

Or, dans le double legs alternatif, la mutation de propriété qui se réalise entre le défunt et ses héritiers, ou légataires, est immédiate ; seule la détermination définitive du bénéficiaire est conditionnelle.

Cette condition n'affecte d'ailleurs que les rapports entre les cohéritiers et les légataires — et non ceux entre le de cujus et ses successeurs ; c'est pourquoi elle ne peut avoir d'influence quant à l'exigibilité actuelle d'un droit de mutation.

Il est possible de discuter pour savoir lesquels — des héritiers ou des légataires institués — doivent acquitter l'impôt ; mais cette discussion ne peut aboutir à une conclusion telle, que ni les uns, ni les autres, ne se trouvent

(1) Cf. Pilon N° 302.

débiteurs des droits, alors qu'ils n'ont pas renoncé au bénéfice de leurs qualités respectives.

Aussi bien, la doctrine de la Cour de Cassation aboutirait-elle à l'impossibilité de déterminer, *pendente conditione*, le véritable propriétaire des biens ; or, c'est un principe fondamental, consacré par la Cour elle-même, que la propriété ne saurait demeurer incertaine à l'égard de l'Administration (1).

Sans doute, la thèse de la Régie conduit-elle à certains inconvénients, dans le cas, par exemple, où le premier légataire viendrait à décéder sans enfants, postérieurement au décès du second légataire.

Ce dernier sera alors réputé, par suite de l'effet rétroactif de la condition, avoir toujours été propriétaire des biens légués et ses héritiers devront acquitter plusieurs fois les droits de succession : une première fois pour la mutation réalisée entre le testateur et leur auteur ; une deuxième fois pour la mutation intervenue entre leur auteur et eux-mêmes ; et même plus, si d'autres décès intermédiaires se sont produits.

Mais on ne saurait faire grief à l'Administration de se réclamer en l'occurrence des principes du droit civil.

Elle admet d'ailleurs l'imputation des droits dont la cause d'exigibilité a rétroactivement disparu, sur ceux dûs par le légataire définitif.

28. — *Autres modalités.*

Les autres modalités, qui peuvent affecter un acte, sont sans influence sur l'exigibilité des droits.

C'est ainsi que la clause alternative ne met pas obstacle

(1) Cass. civ. 11 avril 1877 : D.P. 77-1-199, S. 77-1-225, J.E. 20367, R.P. 4682.

Cass. Req. 18 juillet 1892 : D.P. 92-1-628, S. 93-1-54.

Cass. Req. 14 novembre 1898 : D.P. 99-1-259, S. 99-1-149.

(2) T. A. V^o Restitution, N^o 239.

à la perception immédiate du droit proportionnel (1). Il en est de même de la clause facultative.

Mais alors que la première ne donne naissance qu'au droit le moins élevé, parce que « duo sunt obligatione », et que d'après l'opinion dominante, le doute profite au contribuable ; la deuxième entraîne l'exigibilité de l'impôt, sur l'objet unique de la convention, qui est seul, *in obligatione*.

Dans les deux cas, l'Administration est fondée de réclamer un supplément de droit, d'après la nature de l'obligation réellement exécutée. (2)

La clause pénale est assimilable à une condition résolutoire. Quant à celle de dédit, elle peut présenter, soit le caractère suspensif, soit le caractère résolutoire, avec les conséquences qui en découlent, au point de vue fiscal.

SOUS-SECTION C. — *Fausse qualification portant sur la détermination de la disposition principale.*

29. — Aux termes de l'article 6 C.E. (Loi du 22 Frimaire an VII, art. II) « lorsque dans un acte quelconque, soit civil, soit judiciaire, il y a plusieurs dispositions indépendantes ou ne dérivant pas nécessairement les unes des autres, il est dû pour chacune d'elles, et selon son espèce, un droit particulier. La quotité en est déterminée par l'article de la présente codification dans lequel la disposition se trouve classée, ou auquel elle se rapporte. »

On a déduit, *a contrario*, que si diverses dispositions, comprises dans un même acte sont dépendantes les unes des autres, un seul droit est exigible : celui afférent à la disposition principale.

La difficulté réside dans la détermination de cette disposition principale, et elle a été la source de nombreuses

(1) Champ. et Rig. III-1870-1871. — Demante : 1-155.

(2) Pilon : N° 549.

divergences entre les redevables et la Régie, lorsque les différentes clauses d'un acte ne sont pas assujetties au même tarif.

30. — La doctrine de l'Administration a d'ailleurs subi de nombreuses variantes.

Législation ancienne. — Les feudistes s'étaient livrés, sur ce point à une analyse approfondie, mais leurs déductions étaient souvent fantaisistes.

Tiraqueau, notamment, se déterminait par la noblesse du contrat et cherchait ses arguments dans la littérature classique, ou même des considérations de médecine légale. (1)

Le tarif de 1722 avait donné une solution des plus simples et qui évitait toute équivoque, en stipulant :
« Pour les contrats et actes, renfermant différentes dispositions, concernant les mêmes parties, il ne sera payé qu'un droit, qui sera pris sur le pied de l'article le plus fort du présent tarif. » (2)

31. — *Législation actuelle.*

Mais cette disposition n'a pas été reproduite par la loi de Frimaire, et l'incertitude subsiste.

L'Administration a toutefois tenté à l'origine de s'en tenir au même principe.

Une décision rendue au sujet d'un acte qualifié bail à nourriture, dont le prix consistait en créances à terme, porte textuellement : « Si le transport de la créance est pré-
« senté comme la condition du bail, on peut dire également
« que ce bail est la condition du transport de la créance.
« Comme les deux dispositions se lient intimement et dé-
« pendent l'une de l'autre, quelle que soit celle qu'on con-

(1) Du Retrait Lignager § 30, Glose I, N° 15 et suivants.

(2) Article 96 du tarif de 1722.

« sidère comme la disposition principale, il n'est dû qu'un
« seul droit ; mais on ne peut contester à l'Administration
« la faculté de percevoir sur la stipulation la plus avanta-
« geuse au Trésor. »

Mais ces considérations ne sauraient prévaloir à défaut d'un texte spécial.

Les redevables seraient d'ailleurs fondés à soutenir, en sens contraire et avec autant de raison, que seul le droit le plus faible peut être exigé.

La Régie a, par la suite modifié sa théorie, et l'instruction 1999-3, précise que la disposition principale est celle dont la valeur est la plus considérable.

Il ne s'agit plus du plus fort droit à appliquer, mais de la plus forte valeur imposable, n'entraînant pas nécessairement une perception maximun.

Mais on peut adresser à cette nouvelle forme de la thèse administrative, la même critique qu'à la précédente.

32. — Ni la doctrine, ni la jurisprudence n'ont d'ailleurs approuvé cette théorie.

Les auteurs admettent généralement que dans les conventions qui stipulent un prix en argent ou en biens consommables, ce prix n'est jamais l'objet le plus important. (1)

La disposition principale est celle qui porte sur le bien qui s'éloigne le plus de l'argent, d'après la classification suivante :

- 1) l'argent ;
- 2) les lingots et pierres précieuses ;
- 3) les rentes, créances, actions et obligations ;
- 4) les choses fongibles ;
- 5) les objets mobiliers d'un corps certain ;

(1) Champ. et Rig., N° 106, 108 ; Demante, 1-73 ; Naquet. 1-136.

6) les obligations de faire ;

7) les immeubles.

Nous pensons que cette classification est arbitraire et semble dominée par le vieil adage *res mobilis, res vilis*, qui n'est plus conforme à l'importance actuelle des biens meubles.

Elle ne permet pas, d'autre part, de donner une solution à toutes les difficultés lorsque, en particulier, les deux obligations corrélatives ont pour objet une somme d'argent.

C'est pourquoi la jurisprudence adopte un autre critérium, en décidant que la disposition principale est celle dont l'objet est le plus important, d'après la nature de l'acte et le but poursuivi par les parties (1).

33. — Nous estimons que la détermination de cette disposition échappe à toute règle générale et l'Administration, pas plus que les redevables, ne pourrait poser, en la matière, un principe à priori.

Il s'agit d'une question de fait, dont la solution dépend de l'appréciation souveraine des tribunaux, dans le cadre du code civil qui, à défaut de textes spécifiquement fiscaux, reste le droit commun, quant à l'interprétation des conventions.

Les exemples suivants nous paraissent susceptibles de corroborer cette affirmation.

34. — *Bail et société*. — L'acte par lequel l'adjudicataire d'une entreprise consent à faire participer un tiers au bénéfice de l'entreprise, moyennant une somme versée dans la caisse commune, donne ouverture au droit exigé

(1) Cass. Civ., 6 janvier 1834 : S. 1834-1-99, J.E. 10834.

Cass. civ. 13 déc. 1853 : J. E. 15784.

Cass. civ. 29 déc. 1868 : S. 69-1-86, D. 69-1-265, J.E. 18617, R.P. 2850.

ble sur les actes de formation de société, à l'exclusion du droit de cession de bail (1). Mais il en serait autrement et le droit de bail serait seul dû si la cession de bail était faite indépendamment de tout apport, à charge par la société d'acquitter le prix de la location (2).

35. — *Dation en paiement et quittance.* — Lorsqu'un débiteur, pour se libérer d'une dette, cède à son créancier un bien déterminé, la convention est unique, bien qu'elle se compose de deux dispositions corrélatives.

Le droit de mutation est seul exigible, à l'exclusion du droit de quittance.

Il s'agit en réalité d'une vente, dont le prix se trouve compensé à due concurrence avec le montant de la dette.

Dans ce cas particulier, la quittance n'est d'ailleurs exempte de droit que par une disposition spéciale de la loi (C.E. art. 5) (3).

Mais si la transmission de biens était dispensée du droit de mutation, comme consistant en fonds d'Etat ou titres au porteur, le droit de libération deviendrait exigible (4).

36. — *Donation onéreuse.* — La donation par un père à son fils, d'une rente viagère, à charge par celui-ci de lui laisser, sa vie durant, la jouissance des biens de sa mère, constitue une simple libéralité ; la donation est en effet la disposition principale et l'abandon d'usufruit un accessoire ne pouvant servir à qualifier le contrat (5).

(1) Cass. civ. 24 déc. 1821 : S. 1822-1-374.

(2) Cass. civ. 18 janvier 1871 : J.E. 18993, R.P. 3214.

(3) C.E. art. 5 : « Dans le cas de transmission de biens, la « quittance donné, ou l'obligation consentie par le même acte, « pour tout ou partie du prix, entre les contractants, ne peut « être sujette à un droit particulier d'enregistrement. »

(4) Cass. civ. 29 juillet 1879 : R.P. 5328, I.G. 2637-3.

(5) Cass. civ. 6 janvier 1834 : S. 1834-1-99, J.E. 10834.

De même, lorsqu'une veuve fait entre ses enfants le partage de ses biens, en imposant aux donataires la condition de lui laisser l'usufruit viager, tant des biens donnés que des biens paternels, moyennant quoi elle leur servira des pensions viagères, le droit de vente n'est pas exigible (1).

Mais si la valeur des charges imposées au prétendu donataire était égale à celle des biens donnés, il ne serait guère contestable que la disposition principale aurait un caractère **onéreux** (2).

37. — *Rente et vente.* — Lorsqu'une rente est constituée moyennant un capital en argent ou une créance, la constitution de rente est, en principe, la disposition principale et le droit de 3 % (constitution de rente) est seul exigible (3) ; mais le droit de cession de créance (1,50%) devrait être perçu, à l'exclusion de celui de 3 %, si les parties avaient eu principalement pour but de céder une créance (4).

Quand la rente est constituée par l'abandon de meubles (autres que des créances ou des sommes d'argent) ou d'immeubles, la disposition principale n'est plus la constitution de rente mais la mutation de biens ; et c'est la nature de ces biens qui doit fixer la quotité du droit (5).

Le fait que le capital, en représentation duquel la rente est créée, se trouve assujéti à un tarif moins élevé que celui afférent à la constitution de rente, ne saurait influencer sur la détermination du caractère du contrat et, par suite, du tarif applicable.

(1) Cass. civ. 19 avril 1847 : S. 47-1-454, J.E. 14231.

(2) Péronne, 30 août 1843 : J.E. 13341. — Mantes, 6 novembre 1846 : J.E. 14119-1.

(3) Cass. req. 31 déc. 1867 : I.G. 2368-1.

(4) Bordeaux : 19 août 1874 : J.E. 19583 ; R.P. 4188. — La Flèche, 25 nov. 1880 : R.P. 6171.

(5) Cass. req. 31 déc. 1872 : I.G. 2465-8, J.E. 19199, R.P. 3560.

En particulier, la cession d'immeubles situés à l'étranger, dont le prix consiste en rente viagère, ne donne ouverture qu'au droit de 1,50 % prévu par l'article 458. C.E.

Il nous apparaît, en définitive, que la Régie a la possibilité, chaque fois qu'elle se trouve en désaccord avec un contribuable sur la détermination de la disposition principale, de rechercher quelle est, d'après l'intention des parties, le criterium de perception.

Mais son interprétation ne doit pas, à notre avis — et dans l'état actuel de la législation — être fonction du droit le plus élevé, car le contrat est passé dans l'intérêt des parties et non dans celui du Trésor.

Cette règle ne souffrirait exception que si les contractants s'étaient efforcés de dissimuler leur volonté réelle sous des termes ambigus ; il n'y aurait alors aucune raison pour que le doute créé dans un but frauduleux profite à son auteur.

L'Administration n'a pas à accorder un traitement privilégié à celui qui cherche à la tromper : *Nemo auditur propriam turpitudinem allegans*.

SOUS-SECTION D. — *Fausse qualification portant sur la nature juridique de l'acte.*

D'une manière générale, on peut affirmer qu'il y a fuite du contribuable devant les formes juridiques le plus lourdement taxées.

Ce sentiment est humain ; il est même légitime, ainsi que nous aurons l'occasion de l'affirmer par la suite.

Mais il est non moins légitime que l'Administration, qui a la charge des intérêts de l'Etat, recherche si une intention frauduleuse a guidé le contribuable dans le choix de sa qualification.

Deux catégories d'actes surtout ont donné aux redevables l'occasion de dissimuler la véritable nature juridique de leurs conventions : la donation et la vente..

La fraude est en effet rémunératrice, puisque le taux des droits applicables est relativement élevé (jusqu'à 48 %).

Nous étudierons successivement les principaux cas, dans lesquels l'Administration est parvenue à déceler la fraude, d'abord en matière de donation déguisée, ensuite en matière de vente.

SOUS-SECTION D. — *Première partie : Donations déguisées.*

38. — *Apports en société.*

L'apport en société, bien qu'il soit essentiellement translatif, en droit civil, a été affranchi du droit proportionnel auquel sont soumises les mutations de biens.

Seul le droit réduit de 3 % est en principe exigible (C. E. 445).

Mais il est indispensable, pour que le tarif de faveur soit applicable, que l'apport soit réel et émane effectivement à l'associé qui prétend en être l'auteur.

Dans le cas où l'une de ces conditions viendrait à manquer, la Régie serait fondée à établir que le prétendu apport déguise une véritable libéralité.

Ainsi le droit de donation serait dû sur l'acte de constitution d'une société dans lequel tous les apports en nature émaneraient du père seul, les enfants se bornant à effectuer un simple apport d'industrie dont les circonstances tendraient à démontrer l'inexactitude (1).

(1) Lille, 13 déc. 1888 : J. E. 23267, R. E. 459.

39. — *Bail à nourriture.*

L'abandon d'un capital, ou d'un immeuble, à charge par le cessionnaire de loger, nourrir, entretenir le cédant, constitue une donation déguisée lorsqu'il existe une disproportion évidente entre la valeur des biens et les prestations à fournir (1).

De même il y a donation et non bail dans l'obligation contractée gratuitement par une personne de nourrir et entretenir un enfant jusqu'à sa majorité (2).

Mais nous pensons que cette dernière règle ne devrait pas être suivie si les parties avaient manifesté l'intention de stipuler à titre onéreux, bien qu'aucun prix ne fut indiqué. Il en serait ainsi notamment dans l'hypothèse ou en échange de l'obligation de nourrir, le créancier s'engagerait à travailler pour les bailleurs.

40. — *Cession de créance.*

Les parties déguisent fréquemment une donation sous la forme d'un acte de cession de créance contenant un prix fictif.

La jurisprudence a toujours reconnu à l'Administration le droit de déjouer cette fraude (3).

La preuve de la donation résulte suffisamment de ce qu'il est constant que le cessionnaire n'a aucune fortune personnelle et qu'il ne justifie par ailleurs d'aucun emprunt ou d'aucun recouvrement en rapport avec le prix payé par lui (4).

Il a été jugé de même que la cession consentie moyennant un prix dérisoire (5) ou celle réalisée par une per-

(1) T. A. V^o Donation, N^o 378.

(2) J. E. 11430-2.

(3) Cass. civ. 9 juillet 1861 : S. 61-1-788, R.P. 1519.

(4) Muret, 25 mars 1863 : J.E. 17724.

(5) Neufchâtel, 6 mai 1864 : J.E. 17847.

sonne en faveur de son neveu, moyennant une rente égale à l'intérêt des créances, objet de la mutation (1) constituaient en réalité des actes à titre gratuit.

41. — *Constitution de rente viagère.*

L'article 1976 du code civil prévoit que la rente viagère peut être constituée au taux qu'il plait aux contractants de fixer. Mais cette disposition n'interdit pas à l'Administration de rechercher le véritable caractère des stipulations des parties.

En principe il y a donation toutes les fois que le contrat ne présente pas le caractère aléatoire qui est de son essence même.

Il en est notamment ainsi lorsque le revenu des biens cédés permet au débirentier de s'acquitter intégralement des arrérages (2) ou lorsque, en sens inverse, la rente est de beaucoup supérieure aux produits des capitaux aliénés (3).

La seule circonstance que le montant des prestations dépasse l'intérêt légal de l'argent ne suffit d'ailleurs pas pour écarter l'idée de libéralité, si la rente est de beaucoup inférieure au quantum qu'elle devrait atteindre, comparativement aux tarifs des compagnies d'assurances sur la vie (4).

La solution dépend exclusivement des circonstances de chaque affaire.

Il a été jugé, en particulier, que le droit de donation n'était pas exigible si les biens sont d'un revenu variable

(1) Narbonne, 1er juin 1868 : R.P. 2934.

(2) Cass. req. 26 mai 1903 : I.G. 3130-2.

Cass. req. 25 avril 1914 : I.G. 3434-2.

Cass. req. 21 déc. 1926 : I.G. 3978-5.

(3) Cass. req., 23 août 1871 : I.G. 2426-5, R.P. 3373.

(4) Cass. req. 25 janvier 1899 : S 99-1-295, D. 99-1-541, I.G. 2997-2.

ou si le crédit rentier est peu âgé, en sorte que l'on puisse considérer que le contrat a été souscrit dans l'intérêt unique de ce dernier (1).

Mais il a été reconnu que l'acte par lequel un père constitue une pension alimentaire à sa fille habitant avec lui, et l'avant-veille du mariage de cette dernière, déguise en réalité une donation de rente viagère (2).

42. — *Contrat de mariage.*

Les contrats de mariage permettent de dissimuler deux sortes de libéralités : celles consenties par des tiers aux futurs époux et celles stipulées entre époux.

a) Libéralités consenties par des tiers.

La donation se présente alors généralement sous la forme d'une obligation.

La Cour de Cassation a décidé que si le père ou un oncle d'une future épouse reconnaissait lui devoir, à titre de prêt ou de dépôt, une somme d'argent qu'elle se constituait en dot, il était possible d'établir que cet acte d'emprunt ou de dépôt masquait une véritable donation (3)

b) Libéralités consenties entre époux.

D'après l'article 1525 du code civil, il est permis aux époux de stipuler que la totalité de la communauté appartiendra au survivant ou à l'un d'eux seulement « et cette « stipulation n'est point réputée un avantage sujet aux « règles relatives aux donations, soit quant au fonds, soit « quant à la forme, mais simplement une convention de « mariage et entre associés. »

En droit fiscal, une telle clause n'entraîne donc, en

(1) Civray : 31 déc. 1858 : R.P. 1202. — Dreux, 27 mai 1879 : R.P. 5512. — Besançon, 23 janvier 1890 : R.P. 7406.

(2) Muret, 18 juin 1859 : J.E. 16973, R.P. 1217.

(3) Cass. req., 20 mars 1855 : S. 55-1-271, J.E. 16029, R.P. 376.

principe, la perception d'aucun droit spécial, ni sur le contrat de mariage, ni au décès du prémourant des époux.

Mais, pour qu'il en soit ainsi, elle ne doit pas procéder d'une intention de libéralité au profit de l'un des conjoints.

La Cour de Cassation a jugé, en particulier, que la clause d'un contrat de mariage par laquelle les époux stipulent au bénéfice du survivant, donation de tout ou partie de la portion appartenant au défunt, dans les acquêts, constitue une libéralité éventuelle, quand la volonté des parties résulte de l'ensemble des stipulations sur le partage des acquêts, le règlement des reprises et du préciput; il importe peu que le survivant et les héritiers du prédécédé aient considéré la disposition comme une convention de mariage, dans une liquidation ultérieure (1).

43. — La même règle est applicable en matière de communauté universelle.

L'adoption d'un tel régime peut en effet constituer une donation lorsque tous les biens mis en communauté ne proviennent que d'un seul époux, l'apport de l'autre se trouvant presque nul (2).

Dans ce cas, le droit de donation serait immédiatement exigible.

En effet, si la donation émane de la femme en faveur du mari, elle recevra une exécution immédiate, le donataire n'étant pas admis à renoncer à la communauté.

Si la libéralité est consentie au profit de la femme, la perception ne saurait non plus être retardée, la renonciation éventuelle ne s'opposant pas à l'existence de la communauté jusqu'à l'époque de cette renonciation.

(1) Cass. civ. 7 déc. 1870 : I.G. 2420-5, J.E. 18958, R.P. 3226.

(2) Cass. req. 18 janvier 1888 : I.G. 2750-6, S. 90-1-179, D.P. 88-1-174.

44. — La clause d'ameublement, combinée avec un forfait, peut également présenter le caractère d'une donation lorsque, par exemple, un femme ameublit ses immeubles en déclarant que son apport restera la propriété du mari, à charge par ce dernier de lui payer une somme très inférieure à la valeur des biens (1).

45. — La stipulation d'un préciput, par laquelle l'époux survivant est autorisé à prélever, avant tout partage, une certaine somme ou une certaine quantité d'objets en nature, peut entraîner l'exigibilité du droit proportionnel.

Il en est ainsi lorsque le préciput doit être prélevé sur les biens propres du prédécédé (2) ou si la femme est autorisée à le revendiquer, même quand elle renonce à la communauté (3).

46. — L'attribution totale ou partielle de la communauté est soumise à des règles particulières, quand le stipulant a des enfants d'un premier lit.

L'article 1527 du code civil prévoit en effet « que dans
« le cas où il y aurait des enfants d'un précédent mariage,
« toute convention qui tendrait, dans ses effets, à donner
« à l'un des époux, au delà de la portion réglée à l'article
« 1098, sera sans effet pour tout l'excédent de cette por-
« tion ; mais les simples bénéfices résultant des travaux
« communs et des économies, faites sur les revenus res-
« pectifs, quoique inégaux, des deux époux, ne sont pas
« considérés comme un avantage fait au préjudice des en-
« fants du premier lit. »

Il en résulte que, toutes les fois qu'il s'agit de régler le partage des biens qui ne proviennent pas des simples

(1) Nogent-le-Rotrou, 27 mai 1876 : R.P. 4401.

(2) Cass. civ., 15 février 1832 : J.E. 10318.

(3) Cass. civ. 12 juin 1872 : I.G. 2456-2, R.P. 3520.

bénéfices résultant des travaux communs, la part du conjoint survivant doit être réduite à une part d'enfant légitime le moins prenant.

L'éventualité de cette action en réduction devrait permettre de conclure qu'une telle stipulation doit être traitée comme une donation, entraînant, au point de vue fiscal, la perception du droit de mutation à titre gratuit.

Le tribunal du Havre (1) s'est toutefois opposé à la demande de l'Administration par le motif « que les derniers « termes de l'article 1527 permettent évidemment la dis- « position entre époux des simples bénéfices de commu- « nauté et n'ont pas seulement pour objet d'autoriser le « partage égal du bénéfice d'une communauté dans la- « quelle des mises inégales auraient lieu. »

Mais ce jugement ne nous semble pas fondé.

A) L'article 1527 § 3 ne vise pas en effet tous les bénéfices provenant de la communauté, mais uniquement ceux « résultant des travaux communs et des économies faites « sur les revenus respectifs des époux. »

Le tribunal a donc étendu le sens de cette disposition, en s'abstenant de rechercher l'origine des bénéfices dans l'espèce qui lui était soumise.

B) La jurisprudence de la Cour de Cassation décide que l'attribution au survivant de tous les bénéfices de communauté constitue, en principe, une donation, et que la seule clause à laquelle la loi reconnaisse le caractère d'une convention de mariage est celle permettant aux époux de partager également les bénéfices communs, bien que leurs mises soient inégales (2).

De ce caractère de libéralité, la Cour déduit en outre la conséquence que l'importance de l'avantage sera calculée conformément à l'article 922 du code civil, suivant

(1) Le Havre, 28 juillet 1867 : R.P. 2702.

(2) Cass. 24 mai 1808 : R.P. 2702, page 356.

l'état des biens à l'époque de la donation et leur valeur au temps du décès de l'époux donateur (1).

Nous pensons donc que l'Administration est fondée à considérer comme donation, pour la liquidation des droits, les dispositions qui n'auraient pas pour unique objet « les « simples bénéfices résultant des travaux communs et des « économies faites sur les revenus des époux. »

Il ne nous paraît pas possible d'attribuer à une convention — sous réserve des cas expressément prévus par la loi — un caractère différent en droit fiscal de celui qui lui est reconnu par la loi civile.

On peut sans doute faire valoir que l'article 1527 du code civil traite la stipulation dont il s'agit comme une convention de mariage ; et que le seul fait que la loi en limite les effets, par suite d'une circonstance particulière, ne doit pas la faire échapper au principe général posé par l'article 1525, à savoir qu'elle n'est point réputée un avantage sujet aux règles relatives aux donations, soit quant au fonds, soit quant à la forme.

Mais nous estimons que l'article 1525, qui permet aux conventions de mariage d'échapper aux règles de forme et de fond qui régissent les donations, n'a pas pour conséquence de changer la nature d'une clause qui constitue pour son bénéficiaire un avantage à titre gratuit.

Par faveur pour le régime de la communauté, la loi civile déclare simplement qu'une telle stipulation « n'est « point réputée un avantage sujet aux règles de dona- « tion. »

Mais l'article 1527-3 vient précisément déroger à cet avantage parce que l'intérêt de l'époux est alors primé par celui des enfants nés du précédent mariage.

Cette disposition restrictive se suffit donc à elle-même. Aussi bien, le système du tribunal du Havre serait-il par-

(1) Cass. civ. 12 janvier 1915 : S. 17-1-134, J.E. 30497, R.E. 6224.

ticulièrement dangereux, dans le cas où les libéralités testamentaires, consenties par le *de cujus* s'adresseraient au conjoint, déjà avantagé par les stipulations pré nuptiales, et qui pourrait ainsi recevoir deux fois la quotité disponible de l'article 1098 : d'abord comme époux bénéficiaire de la convention de mariage, ensuite comme légataire.

47. — *Régime dotal.*

Sous le régime dotal, sans société d'acquêts, il y aurait également donation si une clause attribuait à la femme, en cas de survie, la totalité des meubles acquis par son conjoint pendant la durée du mariage (1).

Dans cette hypothèse, le mari est en effet propriétaire de tous les biens achetés pendant cette durée ; la femme ne possède d'autre droit que de se faire restituer sa dot ; l'attribution des acquêts à l'épouse ne saurait donc être considérée comme une convention entre associés puisqu'il n'existe en l'occurrence aucune société entre époux.

Mais la solution ne devrait plus être suivie si le régime dotal était combiné avec une société d'acquêts (2).

48. — *Partage.*

D'après l'article 868 du code civil, le rapport du mobilier ne se fait qu'en moins prenant et d'après sa valeur au moment de la donation ; il en résulte que le prélèvement exercé par le cohéritier auquel le rapport est dû ne peut dépasser cette valeur.

Dans le cas contraire, on doit admettre que les copartageants ont consenti en sa faveur, une véritable donation.

Il a été jugé notamment, que lorsque deux enfants ont été dotés en actions par leur père et mère communs en

(1) Cass. civ., 28 mars 1854 : I. G. 2015-2, J. E. 15813.

(2) Bazas, 29 avril 1863 : R. P. 1846.

biens, ils ne sont tenus de rapporter que la valeur des actions au jour de la constitution de dot, et le troisième enfant n'a droit comme copartageant qu'à une valeur égale ; lors donc qu'il lui est attribué, sans soulte, dans le partage, une action semblable, pour la valeur qu'elle avait à cette époque, il y a donation par la veuve survivante et les deux enfants dotés de leur part dans la plus value acquise par le titre depuis la constitution de dot. (1)

L'Administration avait d'ailleurs admis, en l'espèce, qu'en consentant cette cession, les deux enfants dotés exécutaient un legs précipitaire, consenti verbalement par le défunt, à son troisième fils, non doté.

Mais il n'était pas possible, d'étendre les effets de cette appréciation bienveillante à la mère encore vivante, et qui n'était pas héritière, mais seulement copartageante.

De même, lorsque la liquidation de la communauté, faite en vue de la déclaration de succession d'un des conjoints établit que toutes les valeurs de cette communauté sont absorbées par le mari survivant, l'acte ultérieur, qualifié partage, aux termes duquel il est attribué, aux héritiers de la femme une partie de ces acquêts, a le caractère d'une libéralité, passible du droit de donation. (2)

49. — *Quittance ou remise de dette.*

Toutes les fois que les circonstances, qui entourent un acte portant remise de dette, donnent à cet acte un caractère de libéralité, le droit de donation est exigible (3).

La fraude est ici d'autant plus facile que l'acceptation peut résulter d'un écrit unilatéral, qui échappe généralement au contrôle de l'Administration, lorsqu'il est rédigé sous seing privé.

(1) Cass. req., 9 février 1880 : I.G. 2643-6.

(2) Cass. req., 16 février 1874 : J. E. 19387, R. P. 3811.

(3) Cass. civ., 26 février 1870 : R.P. 3088.

La distinction entre la remise de dette emportant donation et la simple quittance ne résulte d'ailleurs pas d'un principe juridique ; cette appréciation dépend des termes de l'acte et de l'intention des parties.

C'est ainsi que la convention par laquelle un enfant d'un premier lit, fait remise à la seconde femme de son père, légataire de la quotité disponible, de la part incombant à celle-ci dans une rente constituée au profit de l'héritier en paiement des reprises maternelles constitue une donation (1).

De même, la remise d'une dette dont le recouvrement était complètement garanti, faite au profit du débiteur, sans que rien justifie cet abandon, a le caractère d'une libéralité (2).

La remise totale ou partielle du prix consenti dans l'acte même de vente, permet de présumer l'intention libérale (3) ; mais si la convention tournait à l'avantage commun du créancier et du débiteur elle ne procéderait pas de l'*animus donandi* et le droit de donation ne serait pas exigible.

Enfin lorsqu'une liquidation de communauté présente un actif inférieur au montant des sommes dûes à l'épouse survivante, pour le paiement de ses reprises et de ses frais de deuil, la Cour de Cassation assimile à une libéralité la convention par laquelle l'héritière abandonne tout l'actif de communauté à la veuve, qui accepte d'acquitter le passif et de supporter l'insuffisance d'actif (4).

50. — *Reconnaissance de dette et obligation.*

La simple reconnaissance de devoir, sans cause expri-

(1) Marseille, 11 avril 1851 : J.E. 15187.

(2) Grasse, 25 juillet 1874 : R.P. 3960.

(3) Cass. civ., 6 déc. 1847 : J.E. 14385.

(4) Cass. req., 26 nov. 1928 : I.G. 4056-27.

mée, ne permet pas à elle seule, de caractériser une libéralité.

Le droit de donation ne peut être réclaté par la Régie que s'il résulte des circonstances que le débiteur apparent a réellement eu l'intention de gratifier le créancier.

En conséquence, lorsque, dans un contrat de mariage, la future, majeure depuis peu et n'exerçant aucune profession, appartenant d'ailleurs à des parents pauvres, a déclaré faire un apport d'une somme importante à elle dûe par des tiers aux termes d'un acte passé la veille, l'Administration est autorisée à percevoir le droit de donation, s'il résulte du rapprochement de faits nombreux et probants que le véritable caractère de cette donation est celui d'une donation déguisée (1).

De même, l'exécution d'une obligation morale — telle que le devoir pour les pères et mères de pourvoir à l'établissement de leurs enfants — ou celui par certaines personnes, autres que celles désignées par les articles 205 et 206 du code civil, de fournir des aliments à leurs parents dans le besoin (2) — peut justifier la perception du droit de mutation à titre gratuit.

Il en serait ainsi si l'obligation souscrite pour cause d'aliments était supérieure aux besoins du bénéficiaire (3) ou si la pension était fixée de façon irrévocable, sans pouvoir être fonction, par la suite, de la fortune du débiteur ou du besoin du bénéficiaire (4) ; ou enfin si l'engagement de servir une pension était pris par une personne obligée seulement en seconde ligne (5).

(1) Charolles, 8 mars 1856 : R.P. 664.

(2) Dreux, 16 mars 1897 : R.P. 9043. — Seine, 14 février 1912 : R.P. 12634, R. E. 5674.

(3) Dôle, 25 juin 1913 : R.E. 6303.

(4) Meaux, 18 déc. 1845 : J.E. 13946.

(5) Sol. 16 oct. 1824 : J.E. 7973.

51. — *Renonciation.*

Le renonciation à succession peut permettre de dissimuler une donation lorsqu'elle n'est pas consentie au profit de tous les héritiers.

En effet, l'héritier renonçant est alors censé avoir accepté (art. 780 du code civil) et se trouve saisi de sa part dans les biens héréditaires ; ses cohéritiers profitent donc de l'accroissement, non en vertu de la loi, mais par la seule volonté du renonçant et à titre gratuit.

Une jurisprudence constante, en matière civile, considère ces actes comme de véritables libéralités (1).

La conséquence fiscale de ce principe est la possibilité pour l'Administration de percevoir le droit de donation, même si la renonciation était présentée comme pure et simple, à condition toutefois que l'acceptation de bénéficiaire ne soit pas contestée.

C'est ainsi que le légataire qui renonce partiellement et gratuitement à son legs en faveur de certains cohéritiers reste tenu au paiement des droits de mutation par décès, et le droit de donation est dû sur la partie abandonnée par lui (2).

La donation n'a pas besoin, pour produire ses effets, d'être exprimée en termes formels ; les circonstances de la cause peuvent suffire à l'établir.

Il a notamment été jugé que lorsque, dans un contrat de mariage de l'un des enfants, il est déclaré que ceux-ci n'entendent pas faire réduire à la quotité disponible les avantages consentis à leur mère par leur père prédécédé, la renonciation ultérieure par la mère à ces avantages opère donation en faveur des enfants (3).

(1) Cass. civ., 12 mai 1875 : D. 75-1-345.

Cass. req., 1er mai 1876 : D. 76-1-433.

Cass. civ., 27 oct. 1886 : D. 87-1-129.

(2) Cass. civ., 10 nov. 1847 : I.G. 1814-13, J.E. 14373.

(3) Rennes, 24 août 1846 : J.E. 14145-2.

Dans un ordre d'idée analogue, la convention par laquelle les père et mère déclarent renoncer, au profit de leur gendre acceptant, et jusqu'à son décès, au droit de retour conventionnel leur appartenant sur certaines valeurs données par eux à leur fille décédée, doit être taxée comme une donation d'usufruit (1).

La règle posée, en matière de successions et de legs, s'applique d'ailleurs à toutes espèces de renonciations translatives et consenties *animo donandi*.

52. — *Transaction.*

La transaction par laquelle un détenteur d'objets litigieux consent à les abandonner, en vue de mettre fin à une contestation, ne renferme aucun prix au sens propre du mot.

Aussi l'Administration a-t-elle longtemps soutenu que cet abandon avait le caractère d'une libéralité et réclama-t-elle toujours le droit de donation.

Mais cette opinion, déjà combattue par Garnier (2), était également contestée par Demante (3).

Elle a été définitivement condamnée par la Cour de Cassation (4) aux termes de plusieurs arrêts que l'Administration a pris pour règle dans l'instruction 2437-4.

La transaction est considérée, à l'heure actuelle, comme un contrat commutatif, à titre onéreux.

Mais la Régie n'en a pas moins la possibilité de prouver que, sous la présentation d'un acte à titre onéreux, les parties ont en réalité voulu réaliser une donation.

Un jugement du tribunal de Versailles (5) a notam-

(1) Seine, 20 mai 1868 ; R.P. 2720.

(2) Répertoire général de l'Enregistrement, 5^e édition, N^o 17404.

(3) N^o 326.

(4) Cass. ch. réun., 12 déc. 1865 : D. 65-1-457, S. 66-1-73, R. P. 2185, J.E. 18109-18112-18114-18116.

(5) Versailles, 20 avril 1843 : J.E. 13258.

ment reconnu que l'acte par lequel un héritier abandonne à un tiers une partie des valeurs de succession que pourrait lui conférer un testament non représenté, constitue une véritable mutation à titre gratuit.

De même la prétendue transaction qui porte sur un droit qui n'est pas de nature à être contesté en justice peut être assimilée à une donation, selon l'intention des parties.

Ainsi la clause d'un testament, de laquelle il résulte que, si les circonstances le permettent, le testateur désire que son fils aîné soit avantagé d'un quart, n'est pas susceptible de produire un effet obligatoire.

Si les héritiers transigent sur cette clause, et qu'une somme soit attribuée au légataire pour obtenir son désistement, le droit de donation est exigible (1).

53. — *Vente.*

L'une des formes de simulation le plus fréquemment utilisée pour masquer les donations est celle de la vente.

Le droit de l'Administration a été consacré, en cette matière, par de nombreux arrêts et jugements.

L'absence dans la succession du vendeur, ouverte peu de temps après l'aliénation des valeurs provenant du prix de la cession, a paru quelquefois suffisante pour démontrer la gratuité du contrat (2).

Les liens de parenté existant entre les parties, le payement du prix hors de la vue du notaire ou la stipulation d'un prix dérisoire, la renonciation au privilège du vendeur, l'âge avancé ou l'état maladif de ce dernier, ont été également retenus à l'appui de la thèse administrative (3).

(1) Saint-Brieuc, 2 juin 1857 : R.P. 838.

(2) Cass. req., 5 janvier 1909 : I.G. 3291-3, J.E. 27643.

(3) Cas. req., 19 juin 1882 : J.E. 21929.

Arbois, 17 avril 1919 : J.E. 31102, R.E. 6943.

Cass. req., 10 mai 1932 : R.P. 17920.

Enfin, la réserve, par le vendeur, de l'usufruit viager des biens abandonnés, a permis, en plusieurs circonstances, de corroborer les présomptions précédentes de simulation (1).

L'Administration conserve son droit, même depuis la mise en vigueur de l'article 45 de la loi du 13 juillet 1925 (C.E. art. 66) qui soumet aux droits de successions les biens aliénés par le défunt avec réserve d'usufruit lorsque le nu-propriétaire est héritier présomptif du vendeur.

Cette loi a voulu, en effet, lui permettre d'atteindre, par le moyen des droits de mutation par décès, les libéralités déguisées sous forme de ventes.

Mais elle ne régit pas la perception des droits effectivement exigibles sur les conventions qui ont opéré le démembrement de la propriété et dont la Régie est toujours appelée à contrôler la qualification.

SOUS-SECTION D, DEUXIÈME PARTIE. — *Ventes dissimulées.*

54. — La vente immobilière et la cession de fonds de commerce, pour lesquelles les droits sont relativement élevés, donnent lieu à de fréquentes dissimulations.

Les unes portent sur le prix ; les autres consistent — selon un processus analogue à celui utilisé en matière de libéralités — à donner aux écrits qui renferment de telles conventions — l'apparence d'actes soumis à un tarif moins élevé.

Ces dernières seules se trouvent incluses dans les limites de notre sujet.

(1) Besançon, 29 déc. 1910 : R.P. 12314

Nevers, 20 juin 1927 : R.E. 8747.

(2) Cass. civ., 22 juillet 1935 : R.P. 18917.

55. — *Apports en société.*

Le droit réduit, fixé par l'article 445 C.E. à 3 % pour les actes de formation ou de prorogation de sociétés, n'est applicable qu'aux apports purs et simples, c'est-à-dire ceux en rémunération desquels l'apporteur reçoit uniquement des droits sociaux (parts d'intérêt, actions ou parts de fondateur).

Par contre, les apports à titre onéreux, qui se trouvent soustraits aux aléas de l'entreprise, sont taxés selon le tarif applicable aux ventes, et d'après la nature des biens apportés.

La tentation est donc grande de présenter comme purs et simples des apports qui sont en réalité à titre onéreux.

L'Administration peut faire résulter le caractère onéreux de la mutation des clauses mêmes de l'acte de constitution de société.

Ainsi, lorsque le fondateur d'une société en commandite par actions déclare apporter dans la société des meubles et des immeubles, en contre-partie desquels il est émis des actions immédiatement souscrites par les créanciers de l'apporteur, avec imputation du montant des souscriptions sur les créances, le droit de mutation à titre onéreux est exigible ; l'acte déguise, en effet, un apport en nature, consenti par le fondateur, moyennant un prix égal au produit de l'émission (1).

L'apport fait à une société, en échange d'obligations doit être soumis au droit de vente, selon la nature des biens transmis.

L'obligation ne participe pas en effet au risque social et conserve le droit à un remboursement intégral (2).

(1) Cass. req., 21 avril 1879 : I.G. 2626-4, S. 79-1-431, J.E. 21040, R.P. 5228.

(2) Cass. Belge, 28 février 1867 : J.E. 18349-2, R.P. 2514.
Cass. req., 8 mai 1934 : R.P. 18595.

L'engagement pris par la Société d'acquitter les dettes grevant les biens apportés entraîne l'exigibilité du droit de mutation à titre onéreux, à concurrence du montant du passif, sans qu'il y ait lieu de déduire la part de l'apporteur dans ce passif (1).

Les applications les plus fréquentes du droit de vente se produisent en cas de fusion ou de transformation de sociétés, lorsque la première étant dissoute, les valeurs la composant sont apportées à la seconde, moyennant l'acquit des dettes de la masse (2).

L'obligation de payer le passif peut d'ailleurs n'être qu'implicite ; l'apport à une société de l'actif net d'une société dissoute suffit à caractériser la prise en charge du passif (3).

L'article 447 C.E. alinéa 2 avait apporté une exemption temporaire des droits en matière de fusion de sociétés par actions : « la prise en charge par la société absorbante » ou par la société nouvelle de tout ou partie du passif des « sociétés anciennes ne donne ouverture qu'au droit fixe » de 22 fr. 50, indépendamment, s'il y a lieu, de la taxe « sur la première mutation. »

Ce régime était d'ailleurs subordonné aux conditions suivantes :

a) Les sociétés fusionnées devaient être françaises ou constituées sous le régime de la loi française, aux colonies ou dans les pays de protectorat ;

b) Elles devaient exister au 19 février 1932 ;

c) Enfin l'acte constatant la fusion devait avoir été enregistré avant le premier avril 1936.

Ces dispositions de faveur ne sont donc plus susceptibles d'être invoquées par les sociétés depuis la date limite

(1) Cass. req., 1er août 1927 : I.G. 3978-36.

(2) Cass. req., 23 mai 1859 : I.G. 2160-5, S. 59-1-695, R.P. 1181.
Cass. civ., 15 déc. 1868 : S. 69-1-278, D.P. 69-1-250, R.P. 2819.

(3) Cass. req., 26 oct. 1930 : Ind. 1793.

indiquée ci-dessus et les principes posés peuvent à nouveau être appliqués par l'Administration dans toute leur ampleur.

Le droit de mutation à titre onéreux a également été reconnu exigible lorsqu'un associé se fait rembourser, en retour de son apport, les avances faites par lui, en prévision d'une société à constituer (1).

Le droit ne cesserait pas d'être dû s'il avait été stipulé que le remboursement aurait lieu sur le produit des premiers versements des actions (2).

Le caractère d'apport à titre onéreux a en outre été reconnu au mandat donné à une société par un associé de procéder à l'aliénation de certains biens exclus de son apport, alors que la vente devait avoir lieu, non aux risques de l'apporteur, mais à l'avantage exclusif de la société qui n'était tenue que du montant de l'évaluation des biens, indépendamment du produit de la vente (3).

Il en est de même de la clause en vertu de laquelle l'associé dont l'apport est supérieur aux autres pourra retirer de la caisse sociale une somme déterminée (4), ou de celle affectant les revenus du fonds social au remboursement d'emprunts contractés par l'apporteur (5).

Ce n'est pas seulement de l'acte même de société que l'Administration peut faire résulter la dissimulation du caractère de l'apport, mais encore des énonciations d'actes ou documents connexes, et notamment de la comptabilité et des livres sociaux.

Le droit de vente est dû en particulier lorsque, après s'être engagée à délivrer des actions à l'apporteur en re-

(1) Cass. req., 28 février 1876 : I.G. 2546-7, R.P. 4309.

(2) Seine, 9 février 1867 : R.P. 2536.

(3) Bordeaux, 2 juin 1913 : R.E. 6371.

(4) Avesnes, 3 juin 1852 : J.E. 16952, R.P. 1186.

(5) Cass. civ., 6 mai 1903 : I.G. 3130-4.

présentation de sa mise, la société procède à une émission d'obligations avec le produit desquelles elle rachète les actions de l'associé, au prorata du passif que ce dernier devait personnellement acquitter (1).

Dans le cas où l'associé, après avoir reçu en rémunération de son apport, des actions libérées, prend l'engagement de payer les dettes existantes dans un délai déterminé, le paiement ultérieur de ce passif par la société fait disparaître le caractère pur et simple initial de l'apport et donne ouverture au droit proportionnel de vente (2).

Mais la perception de ce droit devrait être écarté si le paiement n'était effectué par la société que sur la poursuite des créanciers hypothécaires et en qualité de tiers détenteur (3).

L'Administration admet d'ailleurs — conformément à la doctrine de la Cour de Cassation — deux dérogations importantes aux principes relatifs aux apports onéreux.

La première s'applique à l'apport effectué par des copropriétaires à une société en nom collectif constituée entre eux, de biens indivis, à charge par la Société de payer le passif qui les grève ; la Cour de Cassation décide que l'apport est pur et simple (4).

Cette opinion a été critiquée par Garnier et le « Journal de l'Enregistrement » (5) par le motif qu'elle méconnaît le principe de la personnalité juridique des sociétés, qui est absolument différente de celle de ses associés, et qui ne peut être abandonnée, quelle que soit la forme de la société ou l'état antérieur de la propriété.

(1) Seine, 27 août 1859 : J.E. 17014.

T. A. Maguéro, V^o Société, N^o 237.

(2) Cass. req., 24 mai 1875 : I.G. 2519-4, R.P. 4107.

(3) T. A. V^o Société, N^o 246, in fine.

(4) Cass. civ., 28 déc. 1870 : S. 71-1-36, D.P. 71-1-89, J.E. 18973, R.P. 3221.

(5) J.E. 18973, R.P. 3221.

Malgré la grande autorité qui s'attache à ces auteurs, nous ne pouvons partager leur manière de voir.

Il convient tout d'abord d'observer qu'en matière fiscale le principe de la personnalité morale des sociétés, qui est incontestable en droit civil, a subi de nombreuses atténuations.

La loi d'enregistrement elle-même ne l'applique pas de façon absolue puisqu'elle frappe les apports purs et simples — qui sont au point de vue civil translatifs au même titre que les apports à titre onéreux — d'un droit réduit et différent de celui applicable aux ventes.

La théorie de la mutation conditionnelle des apports en société est également en contradiction avec ce principe.

Nous pensons ensuite, avec la Cour de Cassation, que l'apport, par les copropriétaires d'un bien à une société en nom collectif formée entre eux « n'a pas pour résultat « de créer un avantage particulier au profit de l'un ou de « l'autre des associés, sur l'actif social, ni de soustraire « aucune partie de l'apport aux chances aléatoires de la « société. »

Le criterium fiscal de l'apport à titre onéreux réside dans l'exemption définitive des risques sociaux.

Or les associés en nom sont responsables solidairement et indéfiniment — même sur leurs biens personnels — contrairement aux actionnaires et aux commanditaires, dont la responsabilité sociale se limite à leurs mises.

Le gage des créanciers personnels des associés en nom collectif ne se trouve donc pas diminué par l'apport fait de leurs biens indivis dans les conditions ci-dessus, pas plus que celui des créanciers de la société ne se trouve augmenté.

L'apport à titre onéreux fait à une société de capitaux modifie au contraire profondément la situation des associés.

M. Maguéro approuve d'ailleurs la jurisprudence de la

Cour de Cassation (1) : « dans les sociétés de personnes, « lorsque le passif grevant l'immeuble est acquitté par la « société, ce sont toujours les co-propriétaires indivis qui « le supportent, en définitive, en qualité d'associés, il est « vrai ; mais ce n'est là qu'un changement d'étiquette, « une différence qui ne touche pas au fond des choses. »

C'est précisément « le fonds des choses » que l'administration doit taxer, afin d'être équitable.

Cette attitude est d'ailleurs conforme à la thèse générale de la Régie, qui ne s'arrête pas aux apparences lorsqu'elles ne correspondent pas à la véritable situation créée par les actes.

Mais il va sans dire que le droit de mutation à titre onéreux serait exigible si la situation respective des associés se trouvait différente, à la suite de cet apport, et s'il en résultait un avantage indirect pour certains associés.

C'est ainsi que l'exemption ne serait pas applicable aux sociétés en nom collectif comprenant d'autres membres que les co-propriétaires (2), ni dans l'hypothèse où plusieurs des co-associés recevraient, en retour de leurs apports, soit une somme d'argent, soit tout autre avantage, comme la charge, acceptée par la société, d'acquitter une dette propre à l'un d'eux (3).

L'équilibre se trouverait alors rompu au détriment des autres.

La deuxième dérogation admise par l'Administration profite aux sociétés universelles de tous biens présents (4).

Elle repose sur des motifs identiques à ceux qui peuvent être invoqués pour les sociétés en nom collectif et doit être limitée aux sociétés visées à l'article 1837 du code civil.

(1) T.A. V^o Société, N^o 250, note.

(2) Lyon, 17 mars 1910 : R.E. 5221.

(3) Cass. Belge, 14 déc. 1898 : D.P. 1901-2-51, R.P. 2787.

(4) I.G. 2384-1, page 13 (solution implicite).

56. — *Echange.*

La différence de droits entre la vente immobilière et l'échange des mêmes biens a incité les redevables à utiliser l'échange pour réaliser certaines mutations.

Cette différence est particulièrement sensible pour les immeubles ruraux, dont le remembrement par voie d'échange est exempt de droits (C.E. art. 656), sauf toutefois en ce qui concerne les soultes.

La fraude consiste généralement à décomposer l'opération de la façon suivante :

1° Echange entre Primus, qui reçoit un immeuble de Secundus et lui cède un autre immeuble;

2° Revente immédiate — ou dans un temps rapproché — à Tertius par Primus, de l'immeuble reçu par lui en échange.

Tout se passe, en définitive, comme si Secundus avait vendu directement son immeuble à Tertius, et avait acheté de Primus l'immeuble déclaré acquis par voie d'échange : le procédé permet en conséquence de faire l'économie d'un droit de vente.

La fraude est alors délicate à déjouer.

La revente dans un délai réduit d'un immeuble échangé n'est, en effet, proscrite par aucun texte et constitue, au surplus, le libre exercice du droit de propriété.

Cette seule circonstance ne peut donc suffire pour permettre à l'Administration de contester la qualification d'échange donnée par les parties à la première convention.

Mais dans ce cas, d'autres éléments venant à l'appui de sa prétention, peuvent l'autoriser à rétablir la nature réelle des stipulations employées.

C'est ainsi que la clause d'un échange par laquelle le propriétaire de l'un des immeubles échangés se porte garant que la revente prochaine du lot attribué à son co-permutant — au profit duquel est réservé le privilège du ven-

deur — atteindra un certain chiffre, permet d'attribuer à l'acte le caractère d'une vente (1).

De même, si la soulte versée dans un échange est de beaucoup supérieure à la valeur de l'un des immeubles échangés, sa disproportion suffit pour démentir la dénomination d'échange donnée par les parties à l'opération. et justifie la perception des droits de mutation, au taux fixé pour les ventes (2).

En matière d'échange, le droit de l'Administration ne présente d'ailleurs d'intérêt que si les deux lots sont immobiliers.

Il est en effet admis, en droit fiscal, que l'échange de biens meubles — ou l'échange d'immeubles contre des meubles — constituent, en toute hypothèse, une vente (3).

57. — *Bail.*

Depuis quelques années, le louage, avec promesse de vente, est devenu un instrument courant de dissimulation du véritable caractère du contrat de vente.

Le vendeur-bailleur stipule généralement — soit sous forme de loyer, soit sous forme de dédit — une somme considérable, qui lui restera acquise, dans le cas où le prétendu locataire ne lèverait pas l'option.

La Cour de Cassation a reconnu qu'un contrat de l'espèce, qualifié bail d'immeuble avec promesse de vente, constitue, en réalité, une vente d'immeuble, lorsqu'en particulier les contractants s'engagent, l'un à vendre sont immeuble si l'autre le demande, l'autre à verser le prix sti-

(1) Cass. req., 20 mars 1839 : S. 39-1-346, J.E. 12283.

Brive, 31 déc. 1856 : J.E. 16439, R.P. 799.

Jonzac, 4 février 1880 : R.P. table alph. 1880, page 742, V^o échange.

(2) Cass. civ., 22 mai 1928, R.P. 15897.

La Châtre, 21 février 1935 : R.P. 18821.

(3) Sol. 2 mars 1841 : J.E. 12693.

Seine, 4 août 1841 : J.E. 12811.

pulé au moyen d'un certain nombre de versements trimestriels qui, sous le nom de « versements de garantie » aboutiront à l'entière libération de l'acquéreur, à l'expiration du bail, et qu'enfin le loyer a été fixé à 6 % du prix de vente et doit, lors de chaque versement trimestriel, être diminué de l'intérêt à 6 % du montant de ce versement (1).

De même, constitue une vente d'immeuble le bail avec promesse de vente dans lequel le loyer est fixé à 5 % du prix convenu, le preneur étant en outre tenu de verser des mensualités imputables sur le prix et d'acquitter les contributions (2).

La cession de droit au bail — qui est actuellement taxée à 12 % (C.E. 357) — est quelquefois dissimulée sous la forme d'une résiliation de bail au profit du propriétaire, moyennant une indemnité versée au locataire par un tiers auquel un nouveau bail est consenti pour un temps égal à celui restant à courir sur le bail résilié ; le tribunal de Nantua en a ainsi décidé (3).

Une mutation de fonds de commerce peut enfin être présentée comme une simple résiliation du bail des locaux dans lesquels s'exploite le fonds.

Il a été reconnu que le droit de mutation de fonds de commerce était exigible dès lors que la résiliation était consentie moyennant une indemnité versée au locataire par le propriétaire qui avait effectivement continué l'exploitation précédente pendant un certain temps (4).

58. — *Gérance.*

La mise en gérance d'établissements commerciaux a

(1) Cass. req. 19 mars 1935 : I.G. 4199-33, S. 35-1-294, D.H. 35, page 249, R.E. 10419.

Cass. req. 10 mai 1937 : Gaz. Pal. 1937-2-145.

(2) Corbeil, 30 mars 1933 : R.E. 9990, R.P. 18430.

(3) Nantua, 13 juillet 1933 : R.P. 18261.

(4) Cass. req., 9 nov. 1936 : R.E. 10731.

été fréquemment utilisée pour masquer la cession du fonds. Ce contrat doit être considéré comme une vente déguisée lorsqu'il a pour effet de permettre au soi-disant gérant de se comporter comme un véritable acquéreur.

Il en est ainsi lorsque la substitution du prétendu gérant dans les profits et les charges de l'entreprise est nettement établie et que le cédant, après avoir stipulé un versement de garantie important, consent à ce que les paiements périodiques prévus à titre de loyer, soient imputés sur le prix, mentionné dans une promesse de vente connexe (1).

59. — *Mandat.*

Lorsque l'acquéreur d'un immeuble n'achète que dans l'intention de revendre, le seul acte présenté à la formalité est souvent une procuration par laquelle le propriétaire antérieur charge l'acquéreur de procéder à l'aliénation.

Si les clauses de ce pouvoir sont incompatibles avec le caractère du mandat, l'Administration est fondée à le considérer comme une vente.

Le droit de mutation à titre onéreux est exigible dans l'hypothèse où le mandataire est dispensé de rendre compte du prix (2).

Il en serait de même de la convention par laquelle une personne s'engage envers le propriétaire d'un immeuble à vendre en détail cet immeuble, et lui garantit que le prix s'élèvera à une somme déterminée, qu'il s'oblige à lui pa-

(1) Cass. req., 12 mai 1936 : R.P. 19223, R.E. 10783.
Seine, 28 avril 1934 : R.E. 10297.
Seine, 8 oct. 1936 : R.E. 10792.

(2) Sol. 4 sept. 1829 : I.G. 1303-13, J.E. 9438.

yer en divers termes, le mandataire devant seul profiter de l'excédent de prix (1).

La procuration, aux termes de laquelle un tiers est chargé de vendre certains biens moyennant un prix dès-à-présent fixé imposé au mandataire, et stipulant que le mandat ne pourra être révoqué avant un certain délai, présente les caractères d'une vente (2).

Il a été également jugé que le pouvoir donné par les cohéritiers à l'un d'eux, à l'effet de vendre les biens héréditaires, à charge de payer le passif, mais avec la possibilité de garder le reliquat éventuel, constitue une cession de droits successifs (3).

Enfin on ne saurait voir un mandat dans la clause d'un acte portant cession de droits dans une société de fait aux termes de laquelle l'associé cessionnaire s'engage à payer la part revenant à la veuve, légataire de l'autre associé, dans les bénéfices de l'exploitation commune ; une semblable stipulation correspond en effet à la fixation d'un prix (4).

SECTION 3 : *Droit de la Régie, relativement à une qualification fixée par jugement.*

60. — La Régie estime avoir non seulement le droit de contester les qualifications émanant des parties, mais encore celles fixées par jugement. Son opinion est d'ailleurs conforme à celle de la Cour de Cassation : « Attendu, porte « un arrêt du 12 décembre 1865, que si, aux termes de « l'article 2052 du Code Napoléon, les transactions ont,

(1) Cass. req. 8 nov. 1841 : I.G. 1668-3, S. 41-1-880, J.E. 12863.
Cass. req. 22 août 1842 : I.G. 1683-6, S. 42-1-882, J.E. 13080.

(2) Quimperlé, 24 juillet 1871 : R.P. 3720.

(3) Cass. 5 mars 1833 : S. 33-1-485, J.E. 10578.

(4) Saint-Claude, 9 oct. 1924 : R.E. 8127.

« entre les parties l'autorité de la chose jugée en dernier
« ressort, et si, à ce titre, elles ont en général un caractère
« simplement déclaratif, il n'en est pas de même vis-à-vis
« de l'Administration de l'Enregistrement. » (1)

Un arrêt du 14 février 1870 prévoit expressément que
le droit de contrôle de la Cour — et par conséquent celui
de la Régie — « ne saurait être paralysé ni par les qualifi-
« cations données aux conventions par les parties, ni par
« les appréciations des tribunaux ». (2)

61. — Cette doctrine est critiquée par M. Pilon (3) par
le motif que la Régie n'étant pas un tiers au sens de l'article
1165, ne saurait invoquer à son profit l'article 1351. Ces
deux articles ont un caractère indivisible : on n'est plus un
tiers par rapport à la chose jugée dès lors qu'on peut, se-
lon son intérêt, soit la méconnaître, soit s'en prévaloir.

M. Pilon conclut que, seule la voie de la tierce opposi-
tion devrait être offerte à la Régie, pour demander au tri-
bunal de rétracter son jugement.

Nous ne pensons pas, malgré toute la déférence que
nous portons aux thèses de Monsieur le Conseiller Pilon,
pouvoir, en cette circonstance, partager ses conclusions.

62. — Nous admettons bien que la Régie puisse agir
par le moyen de la tierce opposition, mais il nous appa-
rait que ce n'est pas pour elle la seule possibilité de faire
valoir ses droits.

L'article 1165 du code civil s'exprime, en effet, en ces
termes : « Les conventions n'ont d'effet qu'entre les par-

(1) Cass. ch. réun., 12 déc. 1865 : D.P. 65-1-457, S. 66-1-73, J.E. 18109-18112-18114-18116, R.P. 2185.

(2) Cass. civ., 14 février 1870 : D.P. 70-1-394, S. 70-1-136, I.G. 2402-1, J.E. 18797-1, R.P. 3085.

Contra : Angers, 1er mai 1874 : D.P. 75-5-192, J.E. 19550, R. P. 4004.

(3) Pilon, N° 705.

« ties contractantes ; elles ne nuisent point au tiers, et
« elles ne lui profitent que dans le cas prévu par l'article
« 1121. » Et l'article 1351 : « L'autorité de la chose jugée
« n'a lieu qu'à l'égard de ce qui a fait l'objet du juge-
« ment. Il faut que la chose demandée soit la même ; que
« la demande soit fondée sur la même cause ; que la de-
« mande soit entre les mêmes parties, et formée par elles
« et contre elles, en la même qualité. »

a) Il est permis de constater, tout d'abord, que le mot
« tiers » ne figure pas à l'article 1351.

Sans doute ces deux articles établissent-ils, chacun en
ce qui le concerne, un principe de relativité ; mais alors
que la relativité résultant de l'article 1165 prend sa source
dans une convention, c'est-à-dire dans un accord de
volontés librement conclu, celle qui émane de l'article
1351 trouve sa cause génératrice dans un jugement, c'est-
à-dire dans l'expression juridique d'un désaccord (sauf
toutefois pour les jugements d'expédient).

Il ne nous semble pas que le caractère indivisible de
l'article 1351 puisse découler de sa simple comparaison
avec l'article 1165 puisqu'une antithèse fondamentale les
sépare.

b) Nous ne considérons pas d'ailleurs la Régie — et
selon l'opinion même de M. Pilon — comme un tiers, au
sens de l'article 1165.

L'Administration ne peut, en effet, se voir opposer les
actes convenus *inter partes* dans un but frauduleux.

Elle perçoit l'impôt d'après la propriété apparente,
lorsque cette perception lui est favorable, mais conserve
le droit de contester l'apparence selon son intérêt.

Elle possède donc des droits beaucoup plus étendus
que le tiers de l'article 1165, en raison de sa mission
même.

Il ne nous semblerait pas logique que les droits qui lui

sont unanimement reconnus lorsqu'il s'agit d'interpréter à son égard l'article 1165 soient restreints quant à l'application de l'article 1351, et d'admettre, en définitive, que la Régie soit plus qu'un tiers vis-à-vis d'une *res inter alios acta*, et moins qu'un tiers par rapport à une *res inter alios judicata*.

c) Certains jugements rendus sur l'accord des parties (jugements de donner acte ou d'expédient) ne sont pas autre chose qu'une convention revêtue de la formule exécutoire et participant de ce chef à l'autorité de la chose jugée (1).

Il ne serait pas équitable qu'en simulant un procès, et en obtenant du juge une qualification judiciaire arrachée à sa bonne foi, les redevables puissent entraver le contrôle de l'Administration en l'obligeant à recourir à la tierce opposition (2).

Nous pensons même que cette restriction ne serait pas favorable aux parties car, en limitant à la tierce opposition le moyen d'action de la Régie, on lui interdirait *ipso facto* la possibilité de réclamer amiablement le paiement des droits qu'elle estimerait exigibles.

d) Enfin, l'article 1351 apporte des restrictions précises au principe de l'autorité de la chose jugée en exigeant des conditions formelles à son évocation, savoir : l'identité d'objet, l'identité de cause, l'identité de personnes.

Or aucune de ces identités ne se retrouverait, en cas d'instance entre la Régie et les parties à l'acte qualifié par un jugement antérieur.

C'est pourquoi nous nous permettons de conclure que le contrôle de l'Administration ne saurait être moindre à l'égard des jugements qu'à l'égard des conventions, la

(1) Cass. civ., 24 juillet 1867 : D.P. 67-1-326.

Cass. req., 21 juin 1877 : D.P. 77-5-79.

(2) Cf. Cass. req., 14 janvier 1873 : I.G. 2468-2, S. 73-1-138, D.P. 73-1-308, J.E. 19208, R.P. 3565.

fraude pouvant précisément consister à se couvrir de l'autorité de la chose jugée.

Ce n'est pas porter atteinte au respect dû aux décisions judiciaires que d'autoriser la Régie à rechercher si elles n'ont pas été l'instrument inconscient de dissimulations.

En fait l'Administration s'abstient d'ailleurs de contester les appréciations des magistrats quand elles résultent d'une instance contradictoire soutenue entre les parties et non d'un simple expédient.

Mais le droit qu'elle détient dans un intérêt d'ordre public ne saurait se prescrire par la désuétude.

SECTION 4. — *Absence de toute qualification.*

63. — Lorsqu'aucune qualification n'a été énoncée, le receveur se trouve dans l'obligation de se livrer à une étude approfondie des clauses des actes, afin d'en déterminer la nature.

Cette étude est une condition préalable et nécessaire de la perception.

L'introspection de la volonté des contractants est particulièrement délicate pour certains actes sous seings privés, rédigés par des personnes souvent ignorantes, non seulement de la pratique juridique, mais encore des simples règles grammaticales.

Les principes d'interprétation doivent alors être recherchés dans les articles 1156 à 1164 du code civil (1).

Il s'agit d'une question de pur droit privé.

(1) Pilon, N° 707. — Dublineau, N° 214.

Cass. civ., 6 juillet 1880 : S. 80-1-432, I.G. 2641-1, R.P. 5545.

Cass. req., 19 juin 1882 : S. 83-1-231, I.G. 2673-7.

Cass. civ., 6 mai 1896 : I.G. 2930-3, R.P. 8769.

Cass. req., 25 janvier 1899 : I.G. 2997-2, R.P. 9482.

64. — Une seule difficulté peut se poser au point de vue fiscal, dans l'hypothèse — très rare en pratique — où malgré les principes du droit civil, la nature de l'acte n'aura pu être déterminée avec précision.

Conviendra-t-il alors, pour la perception, de qualifier l'acte de façon à percevoir le plus fort droit possible, ou le préposé de la Régie devra-t-il réclamer seulement le moindre droit ?

Un jugement du tribunal de Brives (1) a décidé que, dans le cas où plusieurs qualifications sont également admissibles, il faut, par application de l'article 1162 du code civil, adopter celle qui donne ouverture à la perception la moins élevée.

Il est en effet possible de soutenir que les parties ont entendu s'arrêter aux stipulations qui leur étaient le plus favorable.

Cette opinion ne nous paraît pas entièrement fondée.

a) L'article 1162 s'exprime en ces termes : « Dans le doute, la convention interprète contre celui qui a stipulé « et en faveur de celui qui a contracté l'obligation. »

Dans les contrats, chaque clause est en effet dictée, sinon imposée, par celui qui joue le rôle de stipulant ; s'il ne s'est pas expliqué clairement, il est naturel de traduire contre lui un doute dont il est l'auteur responsable.

Mais on ne saurait en conclure que ce doute doive toujours s'interpréter contre le Trésor, auquel la rédaction défectueuse d'un acte n'est pas imputable.

L'article 1162 concerne les rapports entre les contractants ; c'est à leur égard que l'acte doit être qualifié ; la perception des droits n'est qu'une conséquence de cette qualification *inter partes*.

b) Celui qui a contracté l'engagement n'est d'ailleurs

(1) Brives, 14 janvier 1925 : R.E. 8495.

pas nécessairement celui qui doit supporter la contribution définitive de l'impôt.

Sans doute les frais d'acte — et notamment les droits d'enregistrement — sont-ils généralement un accessoire de l'obligation principale ; et dans cette hypothèse, il semblerait exact d'interpréter la convention de la façon la plus favorable au débiteur, qui doit également supporter l'incidence des droits.

Mais il en serait autrement, à notre avis, si en vertu d'une disposition spéciale de la convention — telle que la clause « acte en main » — l'impôt devait retomber sur celui qui a stipulé, et qui doit être considéré comme responsable des termes employés par lui.

c) Bien plus, il est possible que l'interprétation la plus favorable au débiteur *inter partes* conduise à percevoir les droits à un tarif plus élevé que si le caractère de l'acte était déterminé à l'égard du Trésor, en fonction de la moindre perception. Dans cette hypothèse, on devrait admettre — si la théorie du tribunal de Brives était exacte — que l'acte possède une double nature dont les effets seraient contradictoires.

Par exemple, en matière de bail et vente, il faudrait décider, au point de vue civil, que l'acte est plutôt une vente, car il est préférable pour celui qui a contracté l'obligation, d'avoir acheté que d'avoir loué.

Or, le droit de vente est de beaucoup supérieur au droit de bail ; devra-t-on alors réclamer seulement le droit de bail ?

Nous ne le pensons pas. La perception doit, en effet, découler uniquement de la nature de la convention entre les parties. L'intervention du Trésor, pour réclamer l'impôt, doit rester purement objective.

Nous estimons, en définitive, que l'article 1162 ne concerne que l'interprétation entre les contractants, qui

doit seule permettre de déterminer le véritable caractère des actes.

Ce serait en étendre abusivement les termes que de l'appliquer par voie d'analogie dans les rapports entre les débiteurs des droits d'enregistrement et le Trésor, qui n'est pas intervenu à l'acte.

SECTION 5. — *Droits d'actes et droit de mutation.*

65. — La distinction entre les droits d'actes et les droits de mutation a été proposée en France par Championnière et Rigaud (1) qui s'expriment en ces termes : « Dans la perception d'un droit d'acte, c'est à la nature de l'acte qu'il faut s'attacher, mais dans les mutations, c'est à la nature des mutations. »

Dans le premier cas, la cause génératrice du droit, c'est l'écrit lui-même : l'instrumentum ; dans le deuxième c'est la transmission, même verbale ; d'où l'on tire cette conséquence què, les droits d'actes n'étant exigibles que sur l'acte représenté, c'est la nature seule de cet acte qu'il faut prendre en considération pour déterminer le tarif applicable.

Or cette nature est indiquée par l'acte lui-même ; elle est indépendante des circonstances extérieures ; si donc on applique le droit en considération de ces circonstances, on méconnaît le vœu de la loi, car on perçoit selon la nature de la convention réelle, et non selon le contrat écrit.

En un mot, à l'égard des droits d'acte, l'Administration est privée de tout contrôle, car elle ne peut contester l'acte sans faire disparaître en même temps la cause génératrice de l'impôt.

(1) Champ. et Rig., 1-135.

66. — Nous ne pensons pas que la théorie, émise par les auteurs du *Traité des Droits d'Enregistrement*, soit susceptible d'être retenue. Les arguments invoqués en sa faveur sont les suivants :

a) L'article 2 de la loi de Frimaire (C.E. art. 2) prévoit que les droits d'enregistrement sont fixes, proportionnels ou progressifs, suivant la nature des *actes* et *mutations* qui y sont assujettis.

b) L'article 59 de la loi du 28 avril 1816 dispose que les droits de mutation fixée par cette loi ne seraient perçus que sur les *mutations* postérieures à sa publication, et d'autre part, que l'on continuerait d'exécuter, quant aux *actes*, l'article premier de la loi du 27 ventose, an IX, portant que les droits seront liquidés et perçus d'après la loi existante lors du paiement.

La distinction se trouve donc dans la loi.

c) Il résulte d'ailleurs de la loi fiscale que certaines opérations juridiques ne peuvent donner lieu à la perception d'un droit que si un écrit est dressé pour les constater (par exemple les ventes de meubles meublants).

d) La théorie invoque enfin les précédents historiques; la loi du 22 frimaire, an VII, est en effet issue directement de la législation de l'ancien régime, qui admettait la distinction, quant à l'exigibilité du droit de contrôle (droit d'acte) et de celle du centième denier (droit de mutation).

67. — *Réfutation.*

a) La seule division fondamentale, établie par l'article 2 C.E., est celle entre les droits fixes, proportionnels ou progressifs. Lorsque la loi précise que ces droits sont établis d'après la nature des actes ou mutations, elle prend le mot acte, dans son sens général de *negotium*, et non dans son appellation restreinte d'*instrumentum*.

Toute autre interprétation serait en contradiction avec

l'article 4 C.E. qui ne fait aucune distinction, pour l'application des droits proportionnels ou progressifs, entre les transmissions d'immeubles, qui donnent sans conteste ouverture à un droit de mutation, et les transmissions de meubles corporels, qu'on prétend passibles d'un droit d'acte.

Or l'article 4, qui pose un principe général de la perception, devrait être en pleine harmonie avec la théorie de Championnière si elle était exacte.

b) L'article 59 de la loi du 28 avril 1816 n'a eu d'autre objet que de formuler un criterium pour l'application des droits fixes et des droits proportionnels (1) : celui du mouvement de valeur.

Dans son instruction 845, l'Administration a d'ailleurs reconnu, conformément à la jurisprudence de la Cour de Cassation, que la deuxième partie de l'article 59 précité, ne concernait que les actes n'emportant pas mutation ; et que les mutations, lors même qu'elles étaient établies par des actes, étaient soumises à la première disposition du même article.

c) Le fait que certaines opérations juridiques ne donnent lieu à la perception que si elles font l'objet d'un écrit, ne prouve pas que cet écrit soit la cause de la perception.

S'il en était ainsi, le tarif devrait, soit être fixe, soit fonction de la longueur de l'écrit.

Or l'article 3 C.E. stipule que, même dans le cas de mutation de meubles corporels, les droits doivent être assis sur les valeurs.

Ce n'est donc pas l'écrit qui donne naissance à l'impôt, mais le fait juridique constaté par lui.

D'autre part, certains droits, qui sont considérés dans la théorie de Championnière comme des droits de mutation — par exemple la taxe de transmission sur les valeurs

(1) Pilon, N° 253.

mobilières — sont perçus très souvent indépendamment de toute mutation.

d) L'argument historique ne mérite pas plus d'être retenu. S'il est incontestable que la loi du 22 frimaire, an VII, soit issue de l'ancienne législation, et que l'étude des lois et de la jurisprudence qui l'ont précédée soit quelquefois utile pour son interprétation, on ne peut en conclure que la solution des difficultés que son silence fait naître doive être nécessairement recherchée dans les précédents historiques.

Le mouvement des idées et les besoins nouveaux de l'époque l'ont en effet isolée de son origine (1).

D'autre part, en opérant la fusion des anciennes taxes régaliennes en un impôt unique : celui de l'enregistrement, on a fait disparaître leurs caractères distinctifs pour n'avoir plus qu'un impôt uniforme dans sa cause génératrice (2).

Il convient de remarquer que la Régie a définitivement abandonné la théorie des droits d'actes et des droits de mutation et l'instruction 2542 (3) précise que « cette distinction n'existe pas dans les textes généraux de la loi fiscale et ne résulte d'aucun principe de droit. »

La Cour de Cassation l'a également condamnée (4).

Il nous est donc permis de conclure que, la théorie n'étant pas susceptible d'être utilement soutenue, ses conséquences ne sauraient être opposées à la Régie pour réduire son droit de contrôle.

L'Administration doit conserver, en toutes hypothèses, le droit de prouver qu'un acte est frauduleux.

Il ne serait d'ailleurs pas équitable que la fraude puisse se pratiquer impunément par le seul motif qu'elle

(1) R.P. 858.

(2) Pilon, N° 254.

(3) Page 42-VIII.

(4) Cass. civ., 28 janvier 1890 : D.P. 90-1-178, S. 90-1-225, note Naquet I.G. 2790-6.

porterait sur des actes de mutations mobilières ; ce serait pour nous une raison supplémentaire d'écarter la distinction entre les droits d'actes et les droits de mutation.

SECTION 6. — *Droit de la Régie quant aux actes entachés de nullité.*

68. — C'est un principe constant que les droits d'enregistrement sont acquis au Trésor, indépendamment des vices et des causes de nullité qu'ils renferment (1).

Par un argument de réciprocité, la Cour de Cassation refuse à la Régie le droit de faire valoir la nullité d'une convention pour percevoir, sur cette convention même, un droit plus élevé (2) ; mais elle le lui reconnaît lorsqu'elle soulève la nullité d'un acte initial afin de percevoir plus sur un acte postérieur (3).

Nous pensons que l'Administration devrait pouvoir invoquer la nullité d'un acte, dès sa présentation à la formalité, si elle y a intérêt.

Lui contester cette possibilité, c'est faciliter la fraude consistant à faire volontairement un acte nul, mais susceptible de bénéficier d'un tarif de faveur.

(1) Demante, N° 50. — Naquet, 88 et suiv. — Wahl, 1-177 et suiv. — Dublineau, N° 64. — Pilon, N° 521.

Cass. civ., 15 février 1854 : D.P. 54-1-51, S. 54-1-272, I.G. 2015-7, J.E. 15812.

Cass. req., 7 déc. 1886 : D.P. 87-1-339, S. 87-1-433.

Toutefois, certaines contre-lettres déclarées atteintes d'une nullité d'ordre public, par la loi du 27 février 1912, art. 27, ne peuvent entraîner la perception d'aucun droit simple. (Sol. 14 mars et 4 mai 1928 : I.G. 4030-5).

(2) Cass. civ., 26 avril 1836 : S. 36-1-499.

Cass. civ., 15 février 1854, cité note I, ci-dessus.

(3) Cass. ch. réunies, 12 mai 1870 : D.P. 70-1-125, S. 70-1-219, I.G. 2403, J.E. 18830, R.P. 3110.

Cass. civ., 19 janvier 1881 : S. 81-1-265, I.G. 2650-1, J.E. 21559, R.P. 5649.

On admet bien que les parties ne sont pas fondées à revenir, à l'encontre de la Régie, sur leurs propres qualifications ; on reconnaît également au receveur le droit de contester cette qualification ; or la recherche des causes de nullité éventuelle d'un acte est, à notre avis, une condition nécessaire de la qualification.

69. — La question n'est pas sans intérêt ; afin d'essayer de la résoudre avec plus de clarté, nous l'étudierons dans le cadre de la donation partage.

a) L'article 401 C.E. prévoit que les donations partages, faites conformément aux articles 1075 et 1076 du code civil, par les pères et mères et autres ascendants, seront respectivement soumises aux tarifs de 3 %, 5,50 % et 8 %, selon le nombre d'enfants, alors que les donations ordinaires intervenues entre les mêmes personnes donnent ouverture aux droits de 7 %, 9 % et 11,50 %.

b) Il est donc nécessaire, avant d'effectuer la perception, de rechercher si la qualification de *donation partage* répond à la réalité.

Or, si l'acte est nul, peut-on valablement soutenir qu'il doit rester, aux yeux de l'administration, un partage d'ascendants à tarifier comme tel, alors que la nullité a précisément pour effet de l'anéantir.

Sans doute, peut-on faire valoir que la nullité n'étant pas prononcée au moment de la formalité — et l'Administration n'ayant pas d'action dans ce but — on doit tenir l'acte pour valable.

C'est bien ainsi que nous l'entendons, mais nous limitons cette validité à la donation proprement dite, qui est parfaite en principe puisque l'*animus donandi* et l'acceptation des donataires ne sont pas contestés.

L'acte est bien à titre gratuit, le droit de donation est donc exigible ; mais ce n'est pas une donation partage susceptible de bénéficier du taux réduit.

Nous pensons que, dans cette hypothèse, l'Administration devrait pouvoir contester la qualification de partage d'ascendants et percevoir selon le tarif de droit commun, applicable aux donations pures et simples.

La Cour de Cassation se prononce toutefois pour l'application du droit réduit par le motif « que la possibilité « ou l'éventualité d'une action en nullité ne saurait changer la nature de l'acte par rapport à la Régie (1) ».

Mais nous pensons précisément que la perception ne doit pas dépendre de la nature de l'acte relativement à la Régie, mais de sa nature *inter partes*.

Le contrôle de l'Administration n'a pas d'autre objet que de fixer cette nature, et il n'y a pas de raison de le réduire parce que l'acte est infecté d'un vice, qui apparaît à sa simple lecture et qui infirme la qualification émanant des parties.

Au surplus, la Cour ne nous semble pas logique avec elle-même ; elle décide, en effet, que le taux réduit n'est pas applicable, si les biens donnés ne sont pas des biens présents et s'ils consistent notamment en sommes payables à terme (2).

Or le code civil ne prévoit pas expressément la nullité dans cette hypothèse et on a même soutenu que la nullité ne portait, le cas échéant, que sur les biens à venir. (Cf. art. 943 du code civil).

D'après la doctrine de la Cour, on se trouve en définitive en face de cette antinomie : une donation-partage dont la nullité est prononcée, en termes formels, par l'article 1078, doit être considérée, pour la perception des droits,

(1) Cass. civ., 15 avril 1850 : S. 50-1-357, I.G. 1875-3, J.E. 14940.

(2) Cass. civ., 5 avril 1852 : S. 52-2-360, I.G. 1929-4, J.E. 15416.

Cass. req., 10 déc. 1855 : S. 56-1-351, I.G. 2060-2, J.E. 16215, R.P. 561.

Cass. req., 11 mai 1936 : Gaz. Pal. 1936-2-191, R.P. 19224.

comme un acte de cette nature, enregistrable au tarif réduit; mais un partage d'ascendants, qui porte sur des biens futurs, et dont la nullité intégrale est contestable lorsqu'il comprend à la fois des biens présents et des biens à venir, ne peut bénéficier de l'exemption partielle d'impôt.

Il est vrai que l'article 401 C.E. vise les donations partages faites conformément aux articles 1075 et 1076 du code civil, et qu'une donation qui n'a pas pour objets que des biens présents, ne répond pas aux conditions imposées par l'article 1076..

Sans doute, mais alors il doit en être de même de l'acte qualifié partage d'ascendants et qui n'en est pas un dans l'hypothèse où l'article 1078 le déclare nul, comme n'étant pas fait entre tous les enfants du donateur.

Enfin la Cour elle-même reconnaît à la Régie le droit de tirer un avantage indirect de la nullité d'un acte, en l'invoquant postérieurement, pour déterminer les droits exigibles sur un autre acte ; à plus forte raison devrait-elle l'admettre pour établir la perception sur l'acte même entaché de nullité.

Au surplus, l'argument de réciprocité, en vertu duquel on refuse à la Régie le droit de se prévaloir de la nullité, n'est pas déterminant ; les contrats sont, en effet, l'œuvre des parties ; l'Administration reste étrangère à leur rédaction ; son rôle se borne à assurer une perception basée sur l'état juridique qui en découle.

Il est conforme à sa mission que l'impôt ne soit pas placé sous la dépendance d'une nullité, ou d'une éventualité de nullité qui n'est pas imputable au Trésor ; l'accord est unanime sur cette première proposition.

Nous pensons que l'Administration n'en est pas moins fondée, le cas échéant, à invoquer cette nullité, non seulement, par voie incidente, à l'occasion d'une perception ultérieure, mais par voie principale sur l'acte nul lui-même.

Ce n'est là que l'application du principe général, aux termes duquel l'apparence des conventions doit toujours profiter à la Régie sans pouvoir lui nuire jamais.

Le Trésor ne saurait, en effet, subir un préjudice dont la causalité ne lui serait pas imputable.

Ayant ainsi mesuré les possibilités extensives du droit de l'Administration, il importe maintenant d'en étudier les limites restrictives.

Le chapitre qui suit nous permettra de constater que si la liberté des contribuables n'est pas supprimée, elle se trouve néanmoins très atténuée par des lois spécifiquement fiscales qui portent une atteinte certaine aux principes généraux du droit civil.

CHAPITRE III

Limites du droit de la Régie

SECTION I. — *Impossibilité pour la Régie de contester par des moyens intrinsèques une qualification conforme aux stipulations des actes.*

70. — La Cour de Cassation a réagi à plusieurs reprises contre la tendance de la Régie qui, sous prétexte de rétablir le véritable caractère des conventions, prétendait méconnaître une qualification conforme aux clauses des actes.

Lors donc que la teneur d'un acte est en rapport avec sa qualification, l'Administration ne saurait y découvrir une contradiction interne (1).

L'Administration a d'ailleurs admis ce principe dans l'instruction 2468-4-VI : « En appliquant l'impôt aux conventions des parties, la loi fiscale accepte ces conventions telles que les parties les ont rédigées, d'après les principes du droit commun... L'impôt doit être perçu uniquement d'après la teneur des actes, conformément à la loi et au tarif qui leur sont applicables. »

En définitive, si la substance de l'acte résiste à sa qualification, la Régie ne peut, le cas échéant, exercer son droit de contrôle qu'en invoquant des circonstances extérieures.

(1) Cass. civ., 22 février 1887 : S. 88-1-87, J.E. 22816.

SECTION 2. — *Droit pour le contribuable de choisir la forme juridique la moins onéreuse.*

71. — De tout temps, il a paru légitime qu'en présence des taxes édictées par les pouvoirs publics, les redevables conservent la faculté de régler leurs conventions de façon à donner ouverture aux droits les moins élevés.

Cette tradition existait pour les impôts seigneuriaux et royaux ; elle a toujours été affirmée par la doctrine et la jurisprudence modernes, sous la condition que l'acte fût sérieux et non entaché de fraude (1).

Nous nous proposons de rechercher ci-après les nombreuses applications de ce principe, en notant incidemment les restrictions légales qui sont venues en atteindre la pureté.

72. — *Apports en société.* — Lorsqu'un associé met une chose en commun, à la condition de recevoir un prélèvement sur les bénéfices, l'apport doit être considéré comme pur et simple si aucun terme du contrat ne permet d'établir l'existence d'une vente (2).

L'apport d'un fonds de commerce donné antérieurement en nantissement d'un prêt n'est pas à titre onéreux lorsqu'il n'est pas démontré que le prêt a été mis à la charge définitive de la société, et qu'il résulte au contraire des statuts que si celle-ci était tenue *propter rem* de payer le créancier, elle conserverait un recours contre l'apporteur (3).

(1) Pilon, N° 711 et références à la note 2. — Wahl, 2-519. — Champ. et Rig., 1-97. — Lalou, note sous Chateauroux, 1er mars 1926, D.P. 1928-2-3. — Dublineau, N° 215.

Dissertation : R.P. 603.

Cass. civ., 24 avril 1854, D.P. 54-1-157, S. 54-1-161, J.E. 15841.

(2) Cass. civ., 14 février 1866 : I.G. 2348-4, J.E. 18127, R.P. 2258.

(3) Lille, 27 déc. 1913 : R.E. 6490.

La clause excluant des apports la somme ou la partie d'actif correspondant à l'acquit du passif est licite ; elle a pour effet de ne rendre la société propriétaire que du surplus ; en réalisant la portion d'actif afférente au paiement du passif, la société n'agit que comme mandataire de l'apporteur ; il ne saurait dès lors être question de considérer l'apport comme fait à titre onéreux (1).

Il en est de même, *a fortiori*, lorsqu'un associé apporte divers biens, sous déduction du passif qui les grève et qu'il déclare vouloir acquitter lui-même, sans que la société ait à s'immiscer dans le paiement (2).

Le caractère pur et simple d'un apport n'était pas modifié, en principe, (antérieurement à la mise en vigueur de la loi du 30 décembre 1928, art. 24) par cette circonstance que l'associé avait cédé certaines actions reçues par lui, et affecté le prix de cette cession au paiement de ses dettes ; il en avait été ainsi décidé lorsqu'une société en liquidation, après avoir apporté tout son actif à une autre société, contre la remise d'actions libérées, les cédait à un tiers pour un prix égal à la valeur des immeubles et qu'il n'était pas démontré, par ailleurs, que le véritable caractère de l'apport eut été dissimulé (3).

73. — *Cession de droit au bail.*

Antérieurement à la loi du 13 juillet 1925, la cession du droit au bail d'un immeuble était à l'origine assimilée par l'Administration à une cession de bail, passible du droit proportionnel sur les loyers dûs au bailleur et sur la somme stipulée au profit du cédant.

Depuis lors, la somme reçue par le cédant étant considérée comme le prix de la transmission d'un droit incor-

(1) T.A. V^e Société N^o 225-2.

(2) Beauvais, 2 juin 1905 : R.P. 11211, R. E. 3928.

(3) Seine, 21 mai 1886 : R.P. 6777, J.E. 22684.

porel mobilier, il avait été admis que le régime des actes de commerce était applicable, en la circonstance, et que les actes sous seings privés qui constataient la cession d'un droit au bail — indépendante d'une mutation de fonds de commerce — devaient être enregistrés au droit fixe, par application de la loi du 11 juin 1859, art. 22 (2).

Il était donc possible aux parties de se soustraire à la perception du droit de vente mobilière sur ces conventions — connues sous le nom d'*indemnités de départ*, *deniers d'entrée* ou *pas de porte*, en évitant simplement de recourir à la forme notariée lorsque l'une d'elles était commerçante.

Ce régime a été aboli par l'article 34 de la loi du 13 juillet 1925, ainsi conçu : « Toute cession d'un droit à un
« bail ou du bénéfice d'une promesse de bail, portant sur
« tout ou partie d'un immeuble, quelle que soit la forme
« qui lui est donnée par les parties, qu'elle soit qualifiée
« cession de pas de porte, indemnité de départ ou autre-
« ment, est soumise à un droit d'enregistrement de
12 %. » (C.E. art. 357, alinéa 1).

Depuis la mise en vigueur de ce texte, les particuliers utilisent, pour éviter la perception du droit de 12 %, la sous-location, ou recourent à une résiliation, consentie par le locataire moyennant une indemnité que lui verse le propriétaire, devenu libre de louer ensuite à un nouveau locataire.

La Cour de Cassation a refusé d'assimiler fiscalement ce dernier procédé à une cession de droit au bail (3). « At-
« tendu, porte notamment l'arrêt du 5 mars 1930, que le
« principe d'interprétation des lois fiscales interdit d'ap-
« pliquer un texte édictant un tarif à des opérations juri-
« diques d'une nature différente de celles qu'il prévoit ;
« attendu, dès lors, qu'il est impossible d'étendre aux ré-

(1) Sol. 17 mars 1872 : J.E. 19235.

(2) T. A. V^o Bail, N^o 211.

(3) Cass. req., 5 mars 1930 : D.H. 1930, page 225, I.G. 4075-5.

« siliations, lesquelles ont pour objet de mettre fin au bail
« avant l'arrivée du terme convenu, le tarif exigible sur
« les cessions d'un droit au bail, qui ont au contraire pour
« résultat d'assurer le maintien et la continuation du
« bail. »

Il nous semble d'ailleurs, qu'en raison même du principe d'interprétation des lois fiscales, invoqué par la Cour, le droit de 12 % devrait être perçu dans le cas d'une résiliation consentie par un locataire contre le paiement d'une somme par le propriétaire.

L'article 357 C.E. porte en effet « que le droit est perçu sur le montant de la somme ou indemnité stipulée par le cédant à son profit. »

Il n'y a donc pas lieu de tenir compte de la qualification donnée à l'acte, l'article 357 le prévoit expressément, ni de la personnalité de l'auteur du versement, ni enfin de la non continuation du bail (1).

Quoi qu'il en soit, l'Administration a prescrit de prendre cet arrêt pour règle de perception et il convient de s'incliner devant cette décision favorable aux redevables.

74. — *Cessions de parts sociales et autres titres.*

Sous le régime antérieur à la loi du 30 décembre 1928, les parties utilisaient souvent le procédé suivant pour échapper à la perception des droits de mutation : le vendeur apportait son immeuble ou son fonds de commerce à une société et cédait à son acquéreur les actions qui lui avaient été attribuées en rémunération de son apport.

La mutation ainsi réalisée ne se trouvait passible que du droit réduit, afférent aux cessions de parts sociales.

La légitimité de ce processus avait été admise par l'Administration elle-même (2).

La Régie conservait, il est vrai, le droit d'établir une

(1) Voir la critique de cet arrêt : R.P. 16844.

(2) I.G. 3763, page 6.

dissimulation éventuelle du véritable caractère du contrat; mais la preuve était très difficile à apporter.

Aussi, la loi du 30 décembre 1928, art. 24 (C.E. 350) a limité la liberté des contribuables en la matière ; désormais « les cessions d'actions d'apport, effectuées pendant « la période de non négociabilité, sont considérées au « point de vue fiscal, comme ayant pour objet les biens en « nature représentés par les titres cédés... Les dispositions « qui précèdent sont applicables aux cessions de parts d'intérêt dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en « actions, quand ces cessions interviennent dans les deux « ans de la constitution définitive de la société. »

En raison de son caractère exceptionnel, l'article 350 C.E. ne peut être étendu au-delà de ses termes.

Il ne semble donc pas s'appliquer aux parts de fondateurs ni aux cessions de parts d'intérêt intervenues dans les deux ans d'une augmentation de capital (1).

Il laisse d'ailleurs intact le droit des redevables lorsque les délais imposés par la loi sont expirés.

Nous remarquerons toutefois que ce droit est l'objet d'une atteinte indirecte par la jurisprudence de la Cour de Cassation qui décide que la cession simultanée, par les deux seuls membres d'une société en nom collectif, à deux autres personnes, de leurs droits sociaux, donne ouverture aux droits de mutation, d'après la nature des biens composant l'actif social ; une telle convention ayant pour effet de mettre fin à l'existence de la société et de la remplacer par une société nouvelle (2).

Il ne peut en effet plus être question de cession de parts sociales lorsque la société elle-même n'existe plus.

(1) Cusset, 5 juillet 1933 : R.P. 18398.

(2) Cass. req. 6 mai 1936 : R.E. 10787, R.P. 19225.

75. — *Contrat de mariage.*

Le droit des contribuables de choisir la forme la moins onéreuse se manifeste souvent en matière de contrats de mariage. Les parties n'étaient pas, jusqu'à ce jour, obligées de constater leurs apports dans le contrat notarié lui-même.

Il était ainsi licite d'éviter la perception du droit proportionnel sur les apports en dressant un inventaire, à titre privé, qui n'était soumis, le cas échéant, qu'au droit fixe.

Cette faculté vient d'être supprimée par le décret-loi du 8 juillet 1937 (1), qui déclare dans son article 9 « doit être enregistrés dans le délai (3 mois) tous les actes « ou écrits constatant la nature, la consistance ou la valeur « des biens appartenant à chacun des époux lors de la célébration du mariage. » Et l'article 11 du même décret frappe du droit proportionnel de 0,50 % les actes visés à l'article 9.

Mais la règle suivie relativement aux dons manuels subsiste intégralement, et l'Administration n'est pas admise à faire résulter de semblables libéralités de circonstances extrinsèques au contrat de mariage (3).

Créances données en nantissement.

75 bis. — Une créance peut être donnée en gage : le droit de cession de créance n'est pas exigible, si le transport en garantie n'a pas pour effet de subroger le créancier gagiste dans les droits du titulaire de la créance mise en nantissement.

Un décret du 30 octobre 1935 (3) a d'ailleurs institué un régime spécial, quant à l'affectation en nantissement des marchés des collectivités publiques. L'article 5 de ce

(1) I.G. 4309-5.

(2) Cass. civ., 28 nov. 1859 : I.G. 2174-5, J.E. 17053, R.P. 1269.

(3) I.G. 4222.

décret prévoit un tarif de faveur pour les subrogations de nantissement de marchés, qui ne sont désormais soumises qu'au droit fixe de 22 fr. 50.

Les parties ont donc la possibilité d'éviter la perception du droit de cession de créance (1,50 %) en rédigeant uniquement un acte de subrogation seul présenté à la formalité ; le droit de 1,50 % n'est en effet pas exigible sur les cessions verbales ou constatées par lettre missive.

76. — *Echange.*

L'échange étant soumis, en matière immobilière, à un taux moindre que la vente, a permis aux contribuables d'exercer de façon efficace la liberté de leur choix quant aux formes contractuelles.

Par une solution du 28 juin 1929 (1), l'Administration a notamment reconnu que l'échange d'actions immobilières de la Banque de France contre d'autres immeubles, est passible des droits ordinaires applicables aux échanges d'immeubles. Le procédé consistant à acquérir des actions de la Banque de France, et à les immobiliser dans le but de les céder en échange d'un immeuble par nature, est donc licite.

Mais le préjudice qui pourrait en résulter pour le Trésor est actuellement limité.

Un décret du 21 décembre 1936 (2) prévoit, en effet, que la qualité d'immeuble ne pourra plus être conférée aux actions de la Banque de France dont l'immobilisation n'aura pas été requise avant le 22 décembre 1936, et que les actions dont l'immobilisation aura été demandée avant cette date perdront irrévocablement la qualité d'immeubles, si leurs propriétaires en font la demande.

(1) J. Off. 28 juin 1929 : Déb. ch. p. 2299, col. 2, R.P. 16646.

(2) J. Off. 22 déc. 1936, p. 13164.

77. — Une loi du 12 août 1919, sur le remembrement de la propriété rurale, ayant édicté la gratuité pour les échanges d'immeubles faits conformément à cette loi, ainsi que pour les soultes et plus-values, les particuliers réalisèrent de nombreuses mutations dans le cadre de l'échange rural.

Malgré les efforts de l'Administration pour déjouer la fraude, chaque fois que la soulte était hors de proportion avec la valeur des biens échangés, la légalité du procédé était, en principe, incontestable.

C'est pourquoi une loi fut nécessaire, afin de réduire le préjudice causé au Trésor.

Depuis la loi du 30 juin 1923, article 23 (C.E. art. 658), les soultes et plus-values d'échanges individuels d'immeubles ruraux sont en effet soumises aux droits de mutations immobilières à titre onéreux.

Mutations par décès.

C'est surtout dans le domaine des mutations par décès que les redevables ont mis en pratique le droit de choisir le procédé le moins onéreux.

78. — Les conventions de mariage permettent en principe d'échapper aux droits de succession (1). « Attendu, du, porte l'arrêt du 19 décembre 1890, que la loi refusant ainsi le caractère de donation à celle des clauses énumérées en l'article 1520, qui est la plus favorable à l'époux survivant, elle l'a, à plus forte raison, dénié aux stipulations qui n'abandonnent à cet époux qu'une partie de la communauté...

« Attendu qu'en admettant que cette stipulation rentre, comme l'a prétendu l'Administration de l'Enregis-

(1) Cass. Ch. réun., 19 déc. 1890 : I.G. 2811-1, S. 91-1-129, D. P. 91-1-417.

« trement, dans une de celles prévues en l'article 1520 et
« aboutît au partage inégal de la communauté, elle ne sau-
« rait, en tout cas, et dans ce système, avoir le caractère
« d'une donation et, par conséquent, être passible du droit
« proportionnel. »

79. — Le retrait d'indivision peut être exercé dans les conditions prévues par l'article 1408-2 du code civil, par le mari, légataire universel de sa femme ; mais le mari peut aussi abandonner l'acquisition à la communauté et ne payer ainsi le droits que sur la moitié du bien qu'il recueille (1) ; sans doute faudra-t-il alors comprendre dans la succession de la femme la portion appartenant à celle-ci dans le prix payé lors de l'acquisition ; l'opération n'en sera pas moins avantageuse pour le mari, si l'immeuble a été l'objet d'une plus-value importante depuis l'époque de l'achat.

80. — Toutefois le mari donataire universel de sa femme, ne peut, en cette qualité, renoncer à la communauté qui a existé entre eux, sans payer les droits de mutation sur la part de la femme dans les biens communs (2).

Mais on ne saurait voir une fraude dans la renonciation émanant des héritiers de la femme, et dont le résultat serait de permettre au mari, devenu seul propriétaire de la communauté, de renoncer au bénéfice d'une donation à lui faite par sa femme, et de s'affranchir ainsi du payement des droits de mutation (3).

Nous pensons même que le mari, qui aurait recueilli la succession de l'héritier de sa femme, pourrait renoncer à la communauté, du chef de cet héritier (4).

(1) Toulouse, 27 janvier 1894 : S. 96-2-53, R.E. 1205.

(2) Cass. civ., 8 mars 1842 : S. 42-1-93, I.G. 1675-4, J.E. 12958.

(3) Cass. civ., 24 avril 1854 : S. 54-1-361, D.P. 54-1-157, J.E. 15841, R.P. 72.

(4) Garnier, N° 9456.

Antérieurement à la loi du 13 juillet 1925, il existait également une pratique courante à propos des renonciations. Ainsi un héritier, succédant à son cohéritier, avant que les droits dûs sur la succession de l'auteur commun aient été acquittés, renonçait à la succession du chef de ce cohéritier, et s'exonérait ainsi du tarif applicable aux successions collatérales (1) — ou bien un légataire, taxé à un tarif plus élevé que l'héritier renonçait à son legs dont le montant lui était remis directement, en numéraire, par l'héritier lui-même. Ce deuxième procédé — à l'inverse du premier — était d'ailleurs frauduleux ; mais l'Administration était dans l'impossibilité de rétablir la réalité.

La loi du 13 juillet 1925, art. 51 (C. E. 416) a diminué l'intérêt d'une telle opération, en refusant d'en reconnaître, d'une façon générale, la validité au point de vue fiscal.

Elle stipule en effet : « En cas de renonciation à une succession, à un legs ou à une donation, le droit de mutation par décès exigible sur les biens, qui par l'effet de la renonciation, adviennent aux héritiers, donataires ou légataires acceptants, ne peut être inférieur à celui qui aurait été dû par le renonçant, s'il avait accepté. »

Une seule exception à ce principe a été prévue, en faveur des héritiers en ligne directe, et de divers établissements publics ou d'utilité publique.

Ce texte doit d'ailleurs être l'objet d'une interprétation restrictive et ne saurait être invoqué par l'Administration à l'encontre des renonciations à communauté (2).

81. — Les démembrements de la propriété permettaient également d'éviter les droits de mutation par décès.

Certaines personnes, dont la fortune consistait en valeurs mobilières, faisaient établir des titres nominatifs, au

(1) Cass. civ., 30 mai 1849 : J.E. 14738.

(2) Sol. 27 nov. 1926 : I.G. 4030-22.

nom de leurs héritiers présomptifs, pour la nue-propriété, et à leur nom pour l'usufruit.

A leur décès, aucun impôt n'était exigible.

Il était également possible d'éluder le paiement des droits successoraux, pour les immeubles et les fonds de commerce, en réalisant une acquisition conjointe de l'usufruit, au nom du disposant, et de la nue-propriété au profit du gratifié.

Aucune fraude ne pouvait être reprochée à ces personnes, la liberté des conventions s'opposant à une contestation éventuelle de la légalité des actes ainsi intervenus.

La loi du 13 juillet 1925, art. 45 (C.E. 66) établit une présomption de propriété au profit de l'usufruitier : « Est « réputé, au point de vue fiscal, faire partie, jusqu'à preuve contraire, de la succession de l'usufruitier, toute « valeur mobilière, tout bien meuble ou immeuble, appartenant pour l'usufruit au défunt, et pour la nue-propriété à l'un de ses présomptifs héritiers ou descendants « d'eux, même exclu par testament, ou à ses donataires « ou légataires institués, même par testament postérieur ; « ou à des personnes interposées, à moins qu'il n'y ait eu « donation régulière. »

La preuve contraire peut donc être rapportée, par tous les moyens compatibles avec la procédure écrite.

D'autre part, l'alinéa final de l'article 66 C.E. admet, dans le cas où la nue provient d'une vente, l'imputation des droits de mutation à titre onéreux, sur l'impôt successoral.

82. — Le procédé consistant à adopter son héritier présomptif, étranger ou collatéral, afin de lui permettre de bénéficier du tarif applicable en ligne directe, était également admis.

Cette pratique s'était particulièrement développée, depuis la mise en vigueur de la loi du 19 juin 1923, qui avait

simplifié les conditions et les formalités de l'adoption, dans un but favorable aux orphelins de guerre.

Mais la loi avait été principalement utilisée à des fins fiscales.

L'Administration avait d'abord tenté de soutenir qu'elle pouvait faire annuler, par voie de tierce opposition, une adoption faite en vue de la lésion.

Le tribunal de l'Indre (1) a repoussé sa prétention, par le motif que, l'adoption étant un acte constitutif d'état, doit s'imposer comme tel *erga omnes*, et que la Régie ne saurait soutenir qu'agissant en recouvrement de l'impôt, elle rentre dans la catégorie des intéressés qui ont qualité pour contester un état attribué par jugement, si par ailleurs aucune fraude n'est démontrée.

La Régie a essayé alors de faire admettre que l'adoption était sans influence pour la liquidation de la taxe successorale ; ce raisonnement a été rejeté par la Cour de Cassation (2) : « Attendu que, sous le nom d'enfant, ce texte « (3) comprend, par la généralité de ses termes, tous les « enfants auxquels la loi accorde une vocation successorale ; et que le sens de ce mot ne saurait être différent « dans cet article et dans les dispositions de la même loi « relatives aux droits de mutation. »

Pour mettre un terme à des pratiques, quelquefois préjudiciables au Trésor, mais certainement légales, l'article 22 de la loi du 16 avril 1930 (C.E. 420) dispose que « les droits de mutation exigibles sur les transmissions à « titre gratuit entre l'adoptant et l'adopté, sont liquidés « et perçus sans tenir compte du lien de parenté résultant « de l'adoption.

(1) Indre, 22 nov. 1927 : D.P. 28-2-7 et note de M. Lalou, R. P. 15901.

(2) Cass. civ., 26 juin 1924 : I.G. 3839-8, R.P. 14390.

(3) L'article 10 de la loi du 31 décembre 1917.

« Cette disposition n'est pas applicable aux transmissions effectuées en faveur :

« 1° D'enfants issus d'un premier mariage du conjoint
« de l'adoptant ;

« 2° De pupilles de la Nation ou de l'Assistance Publique, ainsi que d'orphelins d'un père mort pour la
« France ;

« 3° D'adoptés qui, dans leur minorité et pendant six
« ans au moins, auront reçu de l'adoptant des secours et
« des soins non interrompus. »

La réforme a d'ailleurs un caractère purement fiscal, et ne porte aucune atteinte aux principes applicables en matière civile.

83. — *Obligations au porteur de la grosse.*

L'article 69 § 3, numéro 3, de la loi du 22 frimaire an VII, instituait un tarif de 1 % pour les obligations de sommes et valeurs, en général, qui ne constituaient ni une libéralité, ni le prix d'une transmission de biens meubles ou immeubles, non enregistrés. Cette législation permettait la transmission des titres hypothécaires, par les voies rapides de la négociation commerciale, soit par la stipulation d'un remboursement au profit « du porteur de la grosse des présentes », soit par l'émission de billets à ordre pour une valeur égale au montant de l'obligation.

Ce procédé, qui n'était pas prohibé quant aux modalités de cession du gage hypothécaire, pouvait en outre permettre de soustraire les titres ainsi créés aux droits de mutation par décès.

Afin d'indemniser le Trésor des pertes subies de ce chef, les lois du 31 décembre 1921, art. 24 (C.E. 424) et du 13 juillet 1925, art. 47 (C.E. 425) ont porté respectivement à 4 % les tarifs applicables aux billets à ordre notarié et aux obligations hypothécaires nominatives, autorisant la

création de billets à ordre, et à 6% le taux afférent aux obligations hypothécaires au profit du porteur de la grosse.

Mais ces dispositions doivent être l'objet d'une interprétation stricte.

C'est ainsi, que le droit majoré de 4%, n'est pas applicable à l'acte d'affectation hypothécaire, consenti au profit d'une société de crédit, pour garantir, à concurrence d'une somme déterminée, le paiement de tous effets avalisés, au acceptés par le débiteur, et qui seront détenus, par la société titulaire de l'hypothèque, à titre exclusivement personnel (1).

Les obligations qui seraient gagées par une garantie purement mobilière, telle qu'un nantissement de fonds de commerce, échapperaient également à la perception du tarif de 1 % (2).

D'autre part l'Administration a elle même reconnu que le droit majoré de 4% n'était pas exigible sur un acte d'ouverture de crédit, avec constitution d'hypothèque ; mais elle soutient, en pareil cas que le droit de 4% sera dû, lors de la réalisation du crédit, sauf imputation de celui de 0,75 %, perçu lors de l'enregistrement de l'acte initial (3).

Enfin, ces lois nouvelles n'ayant pour objet qu'une simple aggravation de tarif, ne sauraient s'appliquer, lorsqu'antérieurement au 31 décembre 1921, l'acte n'aurait pas donné ouverture au droit d'obligation.

Spécialement, l'obligation contractée dans l'acte de vente, par l'acquéreur, de payer le solde du prix au porteur de la grosse, est affranchi de tout droit particulier, comme étant corrélatrice de l'obligation de transmettre, qui constitue la disposition principale du contrat, seule assujettie à l'impôt (4).

(1) Creuse, 7 nov. 1928 : R.E. 8918.

(2) T. A. V^o Obligation, N^o 46-1-2^o.

(3) I.G. 3721, p. 9. — Pont-l'Evêque, 2 janvier 1931 : R.P. 17459.

(4) I.G. 3755-19, J.E. 31981-19, R.P. 14169, R.E. 7690.

84. — *Obligations synallagmatiques établies par correspondance.*

Les lettres missives — alors du moins qu'elles n'ont pas été rédigées dans l'intention de faire titre — ne constituent en général qu'un commencement de preuve par écrit et ne peuvent donner ouverture au droit proportionnel ; par ailleurs elles ne deviennent susceptibles d'enregistrement, que si elles sont présentées volontairement à la formalité, ou en cas d'usage en justice (1).

Les parties paraissent devoir trouver dans cette particularité, un moyen licite de faire échapper à l'enregistrement, des conventions synallagmatiques.

Mais nous pensons, que ce procédé ne saurait bénéficier aux mutations qui, même consenties verbalement, sont assujetties aux droits dans un délai déterminé.

Il suffit alors que la lettre apporte la preuve de la mutation, sans en constituer le titre, pour justifier la perception du droit proportionnel (2).

C'est ainsi que l'Administration a décidé récemment que les lettres missives sont soumises à l'enregistrement, lorsqu'elles rappellent, soit directement, soit par référence, toutes les conditions et modalités d'un contrat de bail ou de cession de bail (3).

Rachat de rente.

85 — Dans le cas où le rachat d'une rente constituée à titre gratuit, s'opérait moyennant un prix supérieur au capital, l'Administration avait tenté de soutenir qu'un supplément de droit de donation était exigible.

Son opinion a été repoussée par la Cour de Cassation, qui a reconnu que, sauf le cas de fraude, l'amortissement d'une rente viagère, créée à titre gratuit, n'est passible que

(1) I.G. : 3554-1, page 5.

(2) Vouziers, 6 mai 1858 : J.E. 16754.

(3) Sol. 13 octobre 1936 : I.G. 4284-2.

du droit de quittance, sur le capital au denier dix de la rente, « la somme remise au donataire fût-elle supérieure « à ce capital (1) ».

L'Administration se trouvant généralement dans l'impossibilité de rapporter la preuve de la fraude, la loi du 18 avril 1918, art. 16 (C.E. 41 §2) a tracé une nouvelle règle de perception : « Lorsque l'amortissement ou le rachat d'une rente ou pension, constituée à titre gratuit, est effectué moyennant l'abandon d'un capital supérieur à celui formé de vingt fois la rente perpétuelle et de dix fois la rente viagère ou la pension, un supplément de droit de donation est exigible, sur la différence entre ce capital et la valeur imposée lors de la constitution. »

86 — Lorsque les héritiers de l'époux prédécédé, après avoir converti en rente viagère l'usufruit légal du conjoint survivant, procèdent au rachat immédiat de cette rente, l'Administration n'est pas fondée à considérer l'amortissement comme frauduleux et à réclamer le droit de mutation sur la valeur de l'usufruit, qui se trouve acquis aux héritiers.

Seul le droit de quittance est exigible, l'exercice d'une faculté légale ne pouvant être assimilée à un fraude (2).

86 — Nous pouvons donc conclure que les redevables conservent le droit d'adopter la forme juridique la moins onéreuse.

Ce droit est incontestable, puisque chaque fois que son exercice n'était pas frauduleux, la Régie n'est parvenue à le réduire que par le moyen de dispositions législatives.

(1) Cass. civ., 29 juin 1870 : S. 70-1-321, D.P. 70-1-395, J.E. 18918, R.P. 3178.

(2) Poitiers, 26 avril 1909 : R.E. 4871.

Son évolution est toutefois inverse de celle du droit de contrôle appartenant à l'Administration : il s'amenuise dans la mesure où l'autre s'amplifie.

Mais cette évolution ne saurait permettre d'en nier le principe ; elle en constitue même une preuve irréfutable et il peut apparaître opportun de rappeler à une époque où la notion du caractère protecteur de la loi pour les individus semble perdre sa valeur qu'on ne saurait traiter comme un fraudeur celui qui défend son intérêt en usant de son droit : *Neminem lædit, qui suo jure utitur*.

Le droit fiscal, comme le droit pénal, doit en effet assurer les citoyens contre l'arbitraire du pouvoir exécutif.

Mais nous estimons aussi que les contribuables astucieux ne doivent pas être favorisés par rapport aux autres.

Il appartient à l'Administration et au législateur de prendre des mesures telles que l'égalité devant l'impôt soit pratiquement réalisée.

SECTION 3. — *Contrôle de la Cour de Cassation.*

87. — En matière d'enregistrement, la Cour de Cassation se reconnaît le droit de contrôler et de réformer, s'il y a lieu, les appréciations des juges du fait.

L'intervention de la Cour suprême, dans le domaine du fait, constitue, pour le contribuable, une garantie supplémentaire contre l'arbitraire éventuel de l'Administration.

Ce pouvoir exceptionnel se justifie par un triple argument.

a) Dans l'ancien droit, les contraventions aux édits de finances étaient des moyens de fonds (1).

(1) Dalloz, Jur. Gén., V^o Cassation, N^o 1594 et s.

b) La procédure actuelle, en matière d'enregistrement, ne comporte pas d'appel.

Il est donc normal que la Cour de Cassation comble cette lacune, résultant de l'absence d'un degré de juridiction intermédiaire entre elle et le tribunal civil, en exerçant un droit de regard sur l'appréciation des faits.

c) Enfin la Cour justifie son rôle en assimilant le fait au droit.

En effet, le tarif fixé par la loi fiscale est fonction de la nature juridique des actes assujettis ; l'erreur dans la détermination de cette nature est donc une erreur de droit, puisqu'elle entraîne une fausse application de la loi d'enregistrement. « Attendu, porte un arrêt du 22 octobre 1930 « (1), que lorsqu'il s'agit de la perception des droits d'en-
« registrement, soit que l'Administration ait fait pronon-
« cer en sa faveur une allocation qui n'était pas dûe, soit
« que le redevable ait été affranchi à tort d'un droit qui lui
« était justement réclamé, la décision rendue implique la
« violation d'un loi fiscale ; que dès lors, les appréciations
« sur les faits et les conventions exprimées dans les juge-
« ments frappés de pourvoi, sont susceptibles de révision
« par la Cour de Cassation. »

Cette formule est la reproduction textuelle de celle figurant dans un arrêt du 21 février 1854 (2).

La Cour a quelquefois invoqué un motif d'ordre public « comme il s'agit d'enregistrement, c'est-à-dire d'une
« matière d'ordre public, puisqu'elle intéresse la fixité et
« la régularité de l'impôt, l'appréciation des juges, à la
« différence des matières ordinaires, est soumise à la cen-
« sure de la Cour de Cassation (3).

(1) Cass. civ., 22 octobre 1930, 2 arrêts : R.P. 17302 et 17305.
Cf. Cass. civ. 4 avril 1933 : R.P. 18290.

(2) Cass. civ., 21 février 1854 : S. 54-1-359, J.E. 15837-2.

(3) Cas. req., 24 mars 1846 : S. 46-1-316, D.P. 46-1-321, J.E. 13984.

Le droit de la Cour, bien que ne lui étant pas reconnu par la loi, s'étend donc incontestablement, au contrôle de la qualification des actes.

La jurisprudence est en effet trop nettement établie dans ce sens pour être l'objet d'un revirement quelconque.

Ce droit s'étend même à l'interprétation faite par les juges du fonds d'une loi étrangère.

En principe, la violation ou la fausse interprétation d'une loi étrangère ne peut donner ouverture à cassation, à moins qu'elle n'implique une violation indirecte de la loi française (1) ; mais il en est autrement en matière d'enregistrement dès lors que les questions de fait n'échappent pas au contrôle de la Cour (2).

Il convient toutefois d'ajouter que la Cour ne se livre à la révision des appréciations de faits ou de conventions, qu'avec une grande réserve, et à condition qu'il soit démontré que les rapports juridiques des parties ont été mal appréciés par les premiers juges (3).

SECTION 4. — *Prescription.*

88. — D'après l'article 227 du code civil, l'Etat est soumis aux mêmes prescriptions que les particuliers, et peut également les opposer.

Il en résulte, à l'avantage des redevables, que le droit de contrôle de l'Administration se trouve paralysé par l'échéance des délais de prescription.

Ces délais sont d'ailleurs différents, selon que la possibilité de donner à l'acte sa qualification réelle, résulte

(1) Cass. civ., 15 juin 1863 : D.P. 63-1-313.

Cass. req., 2 août 1897 : D.P. 98-1-377.

Cass. civ., 30 oct. 1905 : D.P. 1906-1-305.

(2) Cass. civ., 22 oct. 1913 : I.G. 3413-3, page 44.

(3) Cass. req., 27 déc. 1911 : I.G. 3345-2.

de ses termes même, ou au contraire de circonstances extérieures.

Dans le premier cas, les contribuables bénéficient de la courte prescription établie par la loi du 31 janvier 1914, article unique (C.E. 298) : « Il y a prescription, pour la demande des droits, : 1° après un délai de deux ans (porté à trois ans par le décret du 20 juillet 1934) à compter du jour de l'enregistrement d'un acte ou autre document, qui révélerait suffisamment l'exigibilité de ces droits, sans qu'il soit nécessaire de recourir à des recherches ultérieures... »

Spécialement, lorsqu'il résulte de la substance d'un contrat, inexactement qualifié échange, qu'il s'agit, en réalité d'une vente, en raison de la disproportion de la soulte avec la valeur du lot le plus faible, le receveur est à même de percevoir les droits exigibles, dès la présentation de l'acte à la formalité, et l'action en recouvrement de l'Administration se trouve dès lors éteinte, par la prescription biennale (aujourd'hui triennale) (1).

De même si une décision judiciaire restituée à un acte son véritable caractère, le complément de droit est régi par la prescription triennale, à compter de l'enregistrement de la décision, alors même que celle-ci ne constituerait pas le titre de la perception de ce complément de droit (2).

Toutefois le tribunal d'Agen a décidé que l'enregistrement d'un procès-verbal de comparution personnelle ne fait pas courir la prescription biennale (aujourd'hui triennale) lorsque les déclarations des parties laissent planer un doute sur le caractère, entre vifs ou *post mortem*, de la libéralité que s'y trouve reconnue, et que seul l'enregistrement du jugement à intervenir peut servir de point de départ au délai (3).

(1) Lot-et-Garonne, 10 nov. 1927 : R.P. 15621, R.E. 8768.

(2) T. A. V° Prescription, N° 180.

(3) Agen, 31 juillet 1936, Ind. : 3.630.

89. — Mais la prescription triennale, étant dérogatoire au droit commun, ne peut être invoquée qu'à titre exceptionnel ; la prescription trentenaire reste la règle, en matière de dissimulation du véritable caractère des contrats.

En particulier, lorsque le receveur ne peut, au seul vu de l'acte qui lui est présenté, constater le véritable fait juridique imposable, la Régie a trente ans pour recouvrer le supplément de droit exigible, sans que puisse, le cas échéant, lui être opposée la péremption annale, prévue par l'article 298 C.E. (1). Cette péremption n'était, en effet, applicable qu'aux seules prescriptions prévues par cet article et non à la prescription trentenaire (2).

(1) Cass. req., 14 mai 1934 : I.G. 4183-5, R.P. 18592.

(2) La péremption annale est supprimée, depuis la mise en vigueur du décret du 8 juillet 1937.

CHAPITRE IV

Preuves et moyens offerts à la Régie pour l'exercice de son droit de contrôle

SECTION 1. — *Preuves du droit commun fiscal.*

90. — La loi fiscale ne renferme aucune disposition relative aux moyens de preuves susceptibles d'établir le véritable caractère des contrats.

Mais lorsque la loi spéciale est muette, la loi générale doit reprendre son empire.

On doit donc admettre que l'Administration peut utiliser tous les moyens de preuves du droit civil qui sont compatibles avec la procédure écrite suivie en matière d'enregistrement.

91. — La preuve testimoniale et le serment ne peuvent en conséquence être utilisés.

La preuve littérale, qui résulte soit des actes authentiques, soit des écrits sous seings privés, peut être invoquée par le Trésor (1).

L'aveu se confond généralement, au regard de l'Administration, avec la preuve écrite.

(1) Cass. req., 14 janvier 1873 : I.G. 2468-2, R.P. 3565, J.E. 19208.

Cass. req., 23 février 1875 : I.G. 2516-2, R.P. 4066, J.E. 19745.

92. — Enfin les présomptions de fait constituent le plus souvent l'argumentation principale de la Régie (1).

Plusieurs objections ont été présentées contre l'admission de ces présomptions en matière d'enregistrement.

a) On a tout d'abord prétendu que la loi fiscale ne mentionne pas les présomptions.

Cet argument est sans valeur ; car le fait que la loi fiscale ne parle pas des présomptions simples, ne suffit pas à les écarter ; nous pensons même que cette omission en justifie pleinement l'emploi, puisque tout ce qui n'est pas interdit par cette loi doit être autorisé.

b) Ensuite, on fait valoir qu'il est dangereux de remettre aux mains de l'Administration l'exercice d'une procédure qui peut causer un trouble égal à l'enquête.

Mais ce qui serait plus dangereux encore, à notre avis, c'est la possibilité pour la fraude de s'exercer impunément.

Or, sans le concours des présomptions simples, il serait impossible, dans la plupart des cas, à l'Administration de remplir sa mission.

Le caractère de la fraude est en effet d'être cachée, et il ne faut pas s'attendre à ce que les parties, après avoir mis tous leurs soins à dissimuler leurs intentions, viennent les découvrir spontanément au Trésor.

c) Enfin un argument plus sérieux nous paraît résulter de l'article 1353 du code civil, aux termes duquel les présomptions qui ne sont pas établies par la loi sont admises seulement dans les cas où la loi autorise la preuve testimoniale (2).

Cette preuve étant interdite, dans les instances d'enregistrement, il en résulte, *ipso facto*, l'impossibilité pour l'Administration, de recourir aux présomptions simples.

(1) Cass. req., 20 mars 1855 : I.G. 2042-3, S. 55-1-379, R.P. 376, J.E. 16029.

Cass. civ., 9 juillet 1861 : I.G. 2201-4, S. 61-1-788, R.P. 1519, J.E. 17315.

(2) Cf. R.P. 6188, page 490.

L'objection n'est cependant pas décisive; l'article 1353 *in fine* fait précisément exception à la règle ci-dessus, lorsque l'acte est attaqué pour cause de fraude ou de dol.

Or, c'est précisément une fraude qui motive l'action de l'Administration ; l'argument tiré de la première partie de l'article 1353 tombe donc de lui-même.

Il est d'autre part inexact de prétendre que la preuve testimoniale soit interdite, en matière d'enregistrement; elle est seulement incompatible avec la procédure écrite ; il s'en suit que les présomptions n'étant pas l'objet d'une semblable incompatibilité, peuvent être invoquées par la Régie.

93. — L'expertise du droit commun a été admise à l'occasion d'une donation déguisée, par le tribunal de Macon (1), pour établir la disproportion éventuelle entre la rente stipulée et la valeur des biens transmis.

Cette décision nous paraît contestable, en principe.

En effet, d'après l'Administration (2), l'expertise est une sorte d'enquête, qui a lieu *ex-æquo et bono*, par le ministère des experts, dont la conviction résulte très souvent des explications orales des parties ou de preuves testimoniales.

Mais nous pensons que l'expertise serait régulièrement ordonnée, si la mission des experts devait porter uniquement sur des documents écrits.

94. — Enfin, les nombreuses présomptions légales que nous avons mentionnées au chapitre précédent, sont venues renverser le fardeau de la preuve, en faveur de la Régie, la preuve contraire étant même interdite dans certains cas.

(1) Macon, 3 avril 1913 : R.P. 12946, R.E. 6210.

(2) I.G. 2389-1, p. 6.

SECTION 2. — *Moyens susceptibles d'être utilisés.*

94. — *Moyens intrinsèques.* — L'Administration peut d'abord utiliser les énonciations mêmes des actes soumis à la formalité et rechercher si la qualification donnée par les parties n'est pas contredite par leurs propres stipulations.

Il s'agit, en quelque sorte, d'une première épreuve de la sincérité des redevables.

95. — *Moyens extrinsèques.* — Mais cette épreuve n'est pas définitive et l'Administration est encore en mesure de poursuivre la fraude, par l'utilisation de moyens extrinsèques à l'acte, et notamment par l'exercice du droit de communication.

Ce droit, en vertu duquel les préposés de l'Enregistrement peuvent demander la représentation de certains registres, actes ou documents, par les personnes qui en sont dépositaires, vient de recevoir une extension notable par le décret-loi du 8 juillet 1937, article 14, aux termes duquel les pouvoirs appartenant aux agents de l'Enregistrement à l'égard des sociétés anonymes, sont étendus à toutes les sociétés, de quelque nature qu'elles soient, ainsi qu'aux officiers publics et ministériels.

Commentant cette disposition, l'instruction 4309-8 précise : « la portée du droit de communication, conféré « par l'article 14 du décret, est aussi étendue que possible. « Désormais, les assujettis visés par ce texte seront tenus « de représenter, non seulement tous leurs livres, registres, titres, pièces de recette et dépenses et de comptabilité, mais encore tous les documents quelconques se rattachant à leurs opérations (bordereaux, effets, correspondance, etc.)... En particulier, les officiers publics et ministériels devront présenter, à toute réquisition de l'Administration, tous les documents dont la communi-

« cation leur sera demandée pour la recherche de la
« fraude ».

Mais l'Administration recommande cependant à ses agents d'exercer ce droit « avec tout le tact et la modération désirables » et de s'abstenir de demander aux officiers publics et ministériels la communication de documents qui ne seraient pas nécessaires à la découverte des droits celés.

En toute hypothèse, il a déjà permis à l'Administration de pratiquer son contrôle, de façon efficace, sur la qualification des actes, particulièrement en matière d'apports en société à titre onéreux, présentés comme purs et simples.

Nous pensons toutefois que l'extension du droit de communication ne peut produire que des effets aléatoires, à l'égard du Trésor et des redevables ; la découverte de la fraude dépend non seulement de la perspicuité de l'agent vérificateur, mais souvent aussi du hasard.

Cet aléa est susceptible d'entraîner une inégalité de traitement, entre les fraudeurs, au bénéfice de ceux qui auront pu échapper au contrôle, et qui sont précisément ceux dont la fraude est la plus préjudiciable au Trésor, comme étant la mieux coordonnée.

CHAPITRE V

Sanctions du Droit en Régie

96. — Antérieurement à la loi du 13 juillet 1925, la seule sanction de la fraude était le droit reconnu à l'Administration de rechercher le véritable caractère des conventions, et de réclamer un complément d'impôt, sans pénalité.

Les parties ne courraient donc aucun risque en pratiquant la simulation, puisque, dans l'hypothèse la plus défavorable pour elles, elles n'étaient jamais tenues de payer plus que les droits simples qui auraient été exigibles, à défaut de toute fraude ; mais elles avaient l'avantage éventuel d'échapper au contrôle de la Régie et de bénéficier ainsi des droits qui étaient légalement dûs.

97. — C'est pourquoi, la loi du 13 juillet 1925, article 44 (C.E. 188) a modifié ce régime, en aggravant la situation des redevables : « Lorsqu'il est amiablement reconnu « ou judiciairement établi, que le véritable caractère des « stipulations d'un contrat ou d'une convention, a été dissimulé sous l'apparence de stipulation donnant ouverture à des droits moins élevés, il est dû un double droit « en sus ; cette pénalité est dûe, solidairement, par toutes « les parties contractantes. »

Ce texte semble, a priori, vouloir frapper non seulement les fraudes proprement dites, mais encore « les ha-

biles applications de la loi. » Mais, s'il en était ainsi, il faudrait admettre que le droit pour les contribuables de choisir la forme juridique la moins onéreuse est abrogé ; or ce droit subsiste.

L'article 44 de la loi du 13 juillet 1925 n'atteint, en effet, que les *dissimulations*, c'est-à-dire les opérations ayant un caractère volontairement frauduleux et comportant une altération des stipulations réelles des parties (1).

La pénalité ne s'applique donc pas lorsque l'acte a été inexactement qualifié, par suite d'une erreur d'interprétation juridique et renferme, par ailleurs, tous les éléments nécessaires à son appréciation (2).

En d'autres termes, toutes les fois que l'Administration sera en mesure de rétablir la véritable qualification par des moyens intrinsèques à l'acte, il ne semble pas que la fraude soit suffisamment caractérisée pour motiver le double droit.

Mais il n'est pas nécessaire, à notre avis, que la fraude soit concomitante à la rédaction de l'acte ; elle peut au contraire résulter de circonstances ultérieures.

La bonne foi des contractants doit, en effet, exister, non seulement lors de l'échange des consentements, mais encore en cours d'exécution de la convention.

La Cour de Cassation en a ainsi décidé dans une espèce où un propriétaire, après avoir résilié le bail des locaux servant à l'exploitation d'un fonds, avait en fait continué à exercer la profession du locataire (3).

Les parties, qui avaient présenté leur convention sous forme d'une résiliation de bail, soutenaient qu'il était impossible d'interpréter leur volonté, au moment de la rédaction du contrat, par l'examen d'événements postérieurs et d'assimiler en conséquence leurs stipulations à

(1) I.G. 3860-9.

(2) T. A. V^o Dissimulation, N^o 126.

(3) Cass. req., 9 novembre 1936 : R.E. 10731.

une cession de fonds de commerce. La *Revue de l'Enregistrement* approuve l'arrêt, en ce qu'il reconnaît l'exigibilité des droits de cession de fonds de commerce, mais le critique, en ce qu'il maintient les pénalités.

D'après elle, il ne peut y avoir dissimulation du véritable caractère d'un contrat, suivant les prévisions de l'article 44, que si au moment de la rédaction de l'acte, ses termes ne répondent pas à la réalité.

Cette argumentation n'est pas décisive ; la sincérité doit être une création continue.

La fraude peut, en effet, consister pour les parties, à masquer leurs intentions futures, sous une forme dont la sincérité actuelle peut paraître irréprochable.

Sans doute, l'intention de fraude ne peut-elle être présumée a priori ; mais elle peut résulter rétroactivement de circonstances ultérieures.

Or, dans l'espèce soumise à la Cour, il était certain que la résiliation du bail avait produit les effets d'une mutation de fonds de commerce.

Si donc les redevables avaient été de bonne foi, ils auraient dû acquitter spontanément les droits supplémentaires ; leur réticence, quant aux effets de l'acte initial, entachait nécessairement cet acte.

Il nous semble donc que la pénalité était exigible, dans le sens de la loi, le véritable caractère des stipulations ayant bien été dissimulé — tout au moins dans ses effets successifs — sous l'apparence de stipulations donnant ouverture à des droits moins élevés.

Il ne nous paraît pas possible, pour déterminer le véritable caractère d'une convention, de l'isoler de ses propres conséquences. Lors donc que ces conséquences ne sont pas conformes à leurs stipulations originales, les parties commettent une simulation en s'abstenant d'en informer l'Administration.

Nous ne pensons donc pas, malgré toute notre défé-

rence pour la *Revue de l'Enregistrement*, pouvoir partager son opinion, aux termes de laquelle la pénalité n'était pas exigible, à l'occasion du litige soumis à la Cour, « par
« application de la doctrine de la Régie, en vertu de la-
« quelle le double droit en sus ne frappe que les opérations
« ayant un caractère volontairement frauduleux et com-
« portant une altération des stipulations réelles des par-
« ties. »

En effet, la volonté frauduleuse n'est pas obligatoire-ment active, elle peut résulter d'une omission ou d'une abstention.

D'autre part, l'altération des stipulations réelles des parties n'était pas contestable, ainsi que le reconnaît la *Revue* elle-même, en approuvant la perception des droits simples.

La perception du double droit en sus, prévu par la loi du 13 juillet 1925, ne peut avoir lieu que si la dissimulation résulte d'une reconnaissance amiable ou judiciaire.

Le simple paiement des droits, sans réserve, suffit à établir le caractère amiable de cette reconnaissance.

Nous pensons d'ailleurs que le redevable qui ne conteste pas le bien-fondé d'une réclamation administrative, n'aurait pas dû être l'objet d'une sanction aussi forte que celui qui provoque une instance.

En fait l'Administration tient toujours compte, et dans une très large mesure, de la bonne volonté des parties, pour leur faire remise des pénalités.

Enfin la loi stipule expressément la solidarité entre toutes les parties contractantes, pour le paiement des droits en sus.

CONCLUSION

98. — L'étude du droit reconnu à l'Administration nous a permis de constater une tendance marquée du droit fiscal à devenir autonome.

Les présomptions légales, destinées à faciliter la mission de la Régie, constituent en effet des atteintes manifestes aux règles du droit civil ; mais ces atteintes étaient nécessaires et se trouvent justifiées par le droit civil lui-même qui considère la bonne foi et l'équité comme deux principes intangibles et préjudiciels (art. 1134 et 1135).

Il est du devoir de l'Etat de réprimer toute fraude fiscale, non seulement parce qu'elle lui porte préjudice, mais encore parce que la pratique des simulations à l'égard du Trésor fait perdre aux citoyens la notion de bonne foi.

Or celui qui aura retiré un bénéfice de sa mauvaise foi, dans ses rapports avec l'Administration, n'aura aucune difficulté à rechercher *inter partes* un avantage identique, par l'utilisation d'un semblable procédé.

Le droit fiscal et le droit civil ont ici un but concordant : le respect de la bonne foi.

La simple répression est d'ailleurs impuissante à supprimer la fraude, car la trop grande sévérité de la loi fait qu'on l'applique rarement dans toute sa rigueur ; une deuxième notion tend ainsi à disparaître dans l'esprit des redevables : le respect de la loi.

C'est pourquoi nous estimons que la méthode préventive doit dominer la législation fiscale, qui ne doit pas tant rechercher à punir, ou à menacer de punir la fraude, qu'à l'empêcher de naître.

Sans doute, une telle méthode conduit-elle à déroger,

en apparence, à certains principes du droit civil, par l'établissement de présomptions légales.

Ces présomptions ne sont, à notre avis, nullement dangereuses pour les redevables de bonne foi, lorsqu'elles permettent la preuve contraire ; elles ne peuvent alors que limiter la fraude, sans porter préjudice aux citoyens sincères.

Leurs effets sont donc conformes à l'équité ; elles ne sont d'ailleurs pas en contradiction absolue avec le droit civil, puisque chaque fois que la preuve contraire sera rapportée, c'est lui qui reprendra son empire.

Mais il n'en est pas de même des présomptions *juris et de jure* qui ne comportent pas pour le contribuable honnête la possibilité de rétablir la vérité ; nous pensons que le caractère même de ces présomptions doit les faire écarter, en matière fiscale.

Elles constituent d'ailleurs une erreur, au point de vue psychologique, car elles découragent le redevable de bonne foi, et l'incitent à récupérer frauduleusement, par la suite, les sommes dont il estime avoir été injustement spolié.

Le but final du droit de contrôle de l'Administration doit être, en définitive, la défense de la bonne foi et l'établissement d'une répartition équitable entre les citoyens de l'inéluctable charge fiscale.

Nous inspirant de ce postulat, il nous semble que deux ordres de mesures pourraient être envisagées à cette fin.

99. — Mesures d'ordre général. — Ces mesures consistent particulièrement dans l'éducation morale des futurs citoyens.

C'est dès l'enfance qu'il importe de développer le respect dû à la loi et la répulsion pour le mensonge.

Il conviendrait par la suite d'entretenir, par une propagande sérieusement organisée, les sentiments issus de cette éducation. Mais une réforme dans ce sens ne saurait

porter un fruit immédiat. C'est pourquoi nous nous attacherons surtout aux mesures spécifiquement fiscales.

100. — *Mesures d'ordre fiscal.*

a) L'intérêt éventuel que peuvent avoir les redevables à dissimuler le véritable caractère de leurs conventions doit être réduit.

Le taux de certains droits d'enregistrement est, en effet, prohibitif (1).

Ce but peut être partiellement atteint par l'atténuation du tarif applicable aux actes à titre gratuit ; mais la fraude subsistera dans la mesure de la différence de taux existant entre les ventes et les donations.

Nous pensons qu'il serait préférable d'adopter pour l'ensemble de ces actes un mode de perception identique et analogue à celui en vigueur pour les mutations par décès (sauf application d'un régime spécial aux ventes publiques, pour lesquelles la fraude n'est pas à redouter).

Ce deuxième procédé aurait l'avantage :

1° De supprimer le préjudice causé au Trésor par les fausses qualifications portant sur l'objet des actes.

L'impôt serait en effet fonction seulement de la valeur des biens et non de leur nature ; l'ancienne maxime *res mobilis, res vilis* n'a plus sa raison d'être aujourd'hui.

2° D'abolir presque totalement la fraude consistant à dissimuler un acte à titre gratuit sous la forme d'un acte à titre onéreux ;

3° D'établir un tarif progressif, répondant à une juste proportionnalité dans la répartition de l'impôt ;

4° De tenir compte des charges de famille des redevables.

b) Nous estimons, ensuite, que la théorie des condi-

(1) 48 % pour les donations, outre les honoraires du notaire et, le cas échéant, les taxes hypothécaires.

tions devrait être sans influence sur l'exigibilité de l'impôt et ne jamais s'opposer à la perception immédiate du droit proportionnel. Ainsi que le fait observer M. Garnier dans la cinquième édition du Répertoire Général (1), il n'y aurait lésion pour personne ; les droits du Trésor seraient assurés et aucune convention dont la condition serait accomplie n'échapperait à l'impôt ; d'autre part, les parties seraient fondées à se pourvoir en restitution, en établissant la défaillance de la condition.

c) Il nous paraîtrait enfin justifié que, dans le cas de pluralité de dispositions indépendantes, la théorie du plus fort droit fut à nouveau consacrée par la loi.

Aucune équivoque ne serait dès lors possible, et une telle solution serait au surplus conforme à l'équité ; il semble en effet abusif qu'une perception minimum puisse, le cas échéant, exempter d'impôt une perception supérieure.

Ces propositions peuvent sembler rigoureuses, mais elles nous sont dictées par le souci de ne pas grever le contribuable de bonne foi plus lourdement que le fraudeur, et d'adapter l'incidence fiscale aux facultés contributives de chacun.

Le droit ne doit pas, en effet, être seulement l'art du juste, mais aussi la science du bien et de l'équité : *ars æqui et boni*.

Vu,
Le Président de la Thèse,
J. HAMEL

Vu,
Le Doyen de la Faculté,
EDGARD ALLIX

Vu et permis d'imprimer,
Le Recteur de l'Académie de Paris,
G. ROUSSY

INDEX BIBLIOGRAPHIQUE — ABRÉVIATIONS

- C.E. : Code de l'Enregistrement (Décret du 28-12-34).
Cass. Belge : Arrêt de la Cour de Cassation belge.
Cass. civ. : Arrêt de la Cour de Cassation (Chambre civile).
Cass. req. : Arrêt de la Cour de Cassation (Chambre des requêtes).
Champ. et Rig. : Championnière et Rigaud (Traité des droits d'enregistrement, 2^e édition, Paris 1851).
D.P. 77-1-199 : Dalloz, Recueil périodique et critique de jurisprudence, année 1877, première partie, page 199.
D.H. 1926, p. 12 : Dalloz, Recueil hebdomadaire de Jurisprudence, année 1926, page 12.
Déc. min. f. : Décision du ministre des Finances.
Demante : Principes de l'Enregistrement, (4^e édition, 2 vol., Paris 1897).
Dublineau : Traité théorique et pratique de l'Enregistrement, (4^e édition, Paris 1932).
Garnier : Répertoire général de l'Enregistrement, (9^e édition, Paris, 1927, 3 vol.)
I.G. 528-4 : Instruction générale de l'Administration de l'Enregistrement, N° 528, paragraphe 4.
Ind. : Indicateur de l'Enregistrement.
Gaz. Pal. 37-2-135 : Gazette du Palais, 1937, deuxième partie, page 135.
J.E. : Journal de l'Enregistrement.
J. Off. : Journal Officiel.
Naquet : Traité théorique et pratique de l'Enregistrement (2^e édition, Paris, 1899, 3 volumes).
Pilon : Principes et Technique des Droits d'Enregistrement, (Paris, 1929).
R.E. : Revue de l'Enregistrement, (faisant suite au T.A.).
R.P. : Répertoire périodique de l'Enregistrement (faisant suite au Répertoire général de Garnier).
S. 35-1-18 : Sirey, Recueil général des Lois et Arrêts, année 1935, première partie, page 18.
Sol. : solution, ou délibération, de l'Administration de l'Enregistrement.
T. A. V° acte, N° 5 : Traité alphabétique des Droits d'Enregistrement, par Maguéro, (3^e édition, 5 volumes, Paris, 1928 à 1930) ; au mot acte, numéro 5.
Whal : Traité de Droit fiscal, (Paris, 1902-1906, 3 vol.)
-

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
CHAPITRE I^{er}. — FONDEMENT DU DROIT DE LA RÉGIE.	
SECTION 1. — Fondement historique	9
Droit féodal	9
Droit régalien	9
Droit révolutionnaire	10
SECTION 2. — Fondement juridique	11
Droit civil	11
Droit fiscal	13
Doctrines et jurisprudence	14
SECTION 3. — Fondement économique et social	15
SECTION 4. — Intérêt fiscal pour empêcher la fraude	15
CHAPITRE II. — ETENDUE DU DROIT DE L'ADMINISTRATION .	
SECTION 1. — Irrévocabilité pour les parties de leur propre qualification	17
SECTION 2. — Droit de la régie relativement à une qualification émanant des parties	18
<i>Sous-section A. — Fausse qualification portant sur l'objet</i>	<i>19</i>
Immeubles par nature	19
Constructions	20
Récoltes, Coupes de bois	21
Immeubles par destination	23
Cessions de marchandises neuves, dépendant d'un fonds de commerce	24
Echange d'immeubles ruraux	25
<i>Sous-section B. — Qualification portant sur les modalités d'un acte</i>	<i>27</i>
Condition suspensive	27
Condition suspensive et mode	28
Condition suspensive et terme :	28
a) vente	28
b) société	31
Condition suspensive et condition résolutoire. a) vente	34
b) donation	34
c) approbation ultérieure	35
d) charge	35
e) double legs alternatif	35
Autres modalités	38
<i>Sous-section C. — Fausse qualification portant sur la détermination de la disposition principale</i>	<i>39</i>
Principe	39
Ancien droit	40
Législation actuelle	40

	Pages
Bail et société	42
Dation en paiement et quittance	43
Donation onéreuse	43
Rente et vente	44
<i>Sous-section D. — Fausse qualification portant sur la nature juridique d'un acte</i>	<i>45</i>
1. <i>Donation déguisée. — Apports en société</i>	<i>46</i>
Bail à nourriture	36
Cession de créance	47
Constitution de rente viagère	48
Contrat de mariage	49
Quittance-Remise de dette	55
Reconnaissance de dette-obligation	56
Renonciation	58
Transaction	59
Vente	60
2. <i>Vente dissimulée. — Apports en société</i>	<i>62</i>
Echange	68
Bail avec promesse de vente	69
et droit au bail.	
Gérance	70
Mandat	71
SECTION 3. — Droit de la Régie, relativement à une qualification fixée par jugement	72
Théorie de M. Pilon	73
Réfutation	73
SECTION 4. — Absence de toute qualification	76
SECTION 5. — Droits d'acte et droit de mutation	
Conséquence de la théorie	79
Réfutation	80
SECTION 6. — Droit de la Régie quant aux actes entachés de nullité	
Etude dans le cadre de la donation-partage	84
 CHAPITRE III. — LIMITES DU DROIT DE LA RÉGIE.	
SECTION 1. — Impossibilité pour la Régie de contester, par des moyens intrinsèques, une qualification conforme aux stipulations des actes	89
SECTION 2. — Droit pour le contribuable de choisir la forme juridique la moins onéreuse. Restrictions légales	90
Apports en société	90
Cession de droit au bail	91
Cession de parts et titres sociaux	93
Contrat de mariage	95
Echange	96
Mutations par décès	97
Convention de mariage	97
Retrait d'indivision	98
Renonciation	98
Démembrements de la propriété	99
Adoption	100
Obligation au porteur de la grosse	102
Obligations synallagmatiques établies par correspondance	104
Rachat de rente	

	Pages
Evolution inverse du droit du contribuable et de celui de l'Administration	105
SECTION 3. — Contrôle de la Cour de Cassation	106
SECTION 4. — Prescription :	
Triennale	108
Trentenaire	110
CHAPITRE IV. — <i>PREUVES ET MOYENS OFFERTS A LA REGIE, POUR L'EXERCICE DE SON DROIT DE CONTROLE.</i>	
Section I. — Preuves	111
Section 2. — Moyens	
Intrinsèques	114
Extrinsèques	114
CHAPITRE 5. — <i>SANCTIONS DU DROIT DE LA REGIE.</i>	
a) Antérieurement au 13 juillet 1925	117
b) Loi du 13 juillet 1925, art. 44	117
CONCLUSION :	
Appréciation critique du droit de contrôle de la Régie	121
Réformes proposées	122

- IMPRIMERIE PLANCHER -
BONNEVILLE (HAUTE-SAVOIE)
